



CENTRE AFRICAIN D'ETUDES SUPERIEURES EN GESTION

CESAG SANTE

MBA ECONOMIE DE LA SANTE

20^{ème} Promotion



**Mémoire de fin de formation en Master Business
Administration en Economie de la Santé**

**L'Analyse du coût du traitement du cancer du
sein par la méthode ABC : Cas de l'Hôpital
Aristide Le Dantec (HALD).**

Année académique : 2017/2018

Présenté par :

Mamadou Aliou DIALLO

MBA Economie de la Santé

Octobre

Directeur de mémoire :

Dr Mansoum NDIAYE

Enseignant chercheur au CESAG

Dédicace

Je dédie ce travail à mes chers parents grâce à eux j'ai découvert ce beau monde qui est la vie.

Je le dédie également à mon père adoptif avec qui j'ai appris les secrets de la vie.

Je n'oublierai jamais ma mère et ma femme chérie qui m'ont toujours soutenu dans les moments difficiles comme dans la souffrance.

Je le dédie aussi à toutes mes sœurs pour leur montrer la voie de la réussite, également à tous mes oncles qui n'ont ménagé aucun effort pour ma réussite.

A toute la promotion de MBA ES 2018.

Remerciements

Nous tenons d'abord à remercier le tout puissant ALLAH, qui nous a donné la force, la santé et le courage d'aller jusqu'au bout de nos ambitions.

Ensuite nous remercions notre directeur de mémoire, Docteur Mansoum NDIAYE qui a accepté malgré son emploi du temps trop chargé de terminer l'encadrement du mémoire.

Puis nous remercions monsieur El Hadji GUEYE, chef de département CESAG Santé, son assistant de programme madame MOUSLY et l'ensemble du corps professoral.

Enfin nous adressons nos remerciements à toutes les personnes suivantes :

- madame le Directeur de l'hôpital Aristide Le Dantec, pour sa contribution considérable au financement de ma formation ;
- le Professeur Amadou DEME de la cancérologie qui m'a bien accueilli et a collaboré pour faciliter la collecte de données au sein du service d'Institut Joliot Curie ;
- le Professeur Charles DIEME, chef de service d'Orthopédie et l'ensemble de son personnel ;
- tout le personnel de la kinésithérapie, sans qui je n'arriverai jamais au bout de mes objectifs ;
- monsieur Claude Yabou DIATTA, le Directeur des ressources humaines ;
- monsieur Abdoul TOURE, mon oncle qui y'a apporté sa contribution financière ;
- mes guides religieux Cheikh Ibrahim NIASS et Cheikh Sadibou DIAOULA ;
- monsieur Ben Ali FOFANA, mon frère de nationalité Ivoirienne ;
- tous ceux qui ont participé de près comme de loin à la réalisation de ce mémoire.

Sigles et abréviations

ABC	: Activity Based Costing
ACP	: Agent Comptable Public
CA	: Conseil Administration
CAMI	: Computer Aided Manufacturing International
CHU	: Centre Hospitalier Universitaire
CIRC	: Centre Internationale de Recherche sur le Cancer
CME	: Commission Médicale d'Etablissement
CPA	: Comptabilité par Activité
CTE	: Comité Technique D'Etablissement
ECBU	: Examen Cyto-Bactériologie des Urines
EPS	: Etablissement Publique de Santé
HALD	: Hôpital Aristide Le Dantec
HPV	: Papilloma Virus Humaine
LISCA	: Ligue Sénégalaise contre le Cancer
OMS	: Organisation Mondiale de la Santé
ORL	: Oto Rhino Laryngologue
PAF	: Patient à ses frais
PNLCC	: Plan National de Lutte Contre le Cancer
SAF	: Service Administratif et financier

Résumé :

Notre étude qui porte sur l'analyse du coût du traitement du cancer du sein par la méthode ABC à l'Hôpital Aristide Le Dantec, a pour but de calculer et d'analyser le coût ponctuel du traitement du cancer du sein notamment la chimiothérapie, la chirurgie, et la radiothérapie.

L'objectif général de cette étude est de calculer le coût du traitement du cancer sein supporté par l'hôpital. Les objectifs spécifiques sont : d'identifier toutes les activités qui rentrent dans le processus de traitement ; de calculer le coût de ces activités ; de calculer le coût de revient unitaire des objets de coûts ; et de déterminer le taux de recouvrement du coût de revient unitaire des objets de coûts par rapport à la tarification en vigueur.

Nous avons utilisé des méthodes et des techniques de collecte de données comme l'observation, l'entretien, et la revue documentaire pour mener cette étude.

Les résultats ont montré que le coût de la chirurgie est plus élevé avec 39% du coût global du traitement, suivie de la chimiothérapie 32%, et la radiothérapie 25%. Le taux de recouvrement de la chimiothérapie est de 13%, celui de la chirurgie est 31% et celui de la radiothérapie 33%. Les activités qui consomment plus de ressources sont la mastectomie (9 381 597 Francs) et le scanner dosimétrie (3 068 326 Francs). Les ressources les plus consommées sont les ressources humaines avec 44% par la chirurgie, 32% la radiothérapie et 24% par la chimiothérapie ; en plus nous avons les équipements avec 61% par la chirurgie, 22% par la radiothérapie et 17% par la radiothérapie. La subvention allouée à l'Institut Joliot Curie ne couvre que 9% des activités couvertes.

Nous avons formulé des recommandations à l'endroit de l'Etat, de l'HALD et de l'Institut :

- d'augmenter la subvention allouée à l'Institut Joliot Curie ;
- d'ajuster la tarification en vigueur ;
- réduire le personnel vacataire HALD ;
- améliorer le système d'information et de gestion de l'HALD ;
- introduire la comptabilité par activité dans la gestion de la structure ;
- créer une base de données numérique au niveau de l'archivage du service de Joliot Curie ;
- diminuer le nombre de ressources humaines intervenant lors d'une mastectomie.

Sommaire

INTRODUCTION GENERALE.....	1
PRIMIERE PARTIE	8
Chapitre 1 : REVUE DE LA LITTERATURE.....	9
1.1. Revue théorique	9
1.2. La démarche de la mise en œuvre de la méthode ABC	13
Chapitre 2 : LA METHODOLOGIE DE L'ETUDE ET LE CADRE D'ETUDE.....	37
2.1. La méthodologie de l'étude.....	37
2.2. La présentation du cadre d'étude.....	41
DEUXIEME PARTIE.....	54
Chapitre 3 : LE PROCESSUS DE TRAITEMENT DU CANCER DU SEIN	55
3.1. Le circuit de la patiente	55
3.2. Les étapes du traitement.....	56
Chapitre 4 : MISE EN ŒUVRE DE LA METHODE ABC A L'HALD.....	59
4.1. Elaboration de la liste des activités	59
4.2. Identification des ressources consommées par les activités.....	61
4.3. Identification des inducteurs de niveau 1 et leurs volumes.....	62
4. 4. La répartition des ressources entre les activités	68
4.5. Identification des inducteurs d'activités et leurs volumes	68
4.6. La répartition des activités entre les objets de coûts	70

4.7. Le calcul du coût de revient des processus	70
4.8. Calcul du taux de recouvrement.....	71
4.9. Présentation et l'analyse des résultats	72
4.10. Les recommandations.....	82
CONCLUSION GENERALE	84
BIBLIOGRAPHIE	86
ANNEXES	88

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Listes des tableaux

Tableau 1: Les informations nécessaires pour chaque activité	22
Tableau 2: des inducteurs de coûts.....	25
Tableau 3: d'une matrice de regroupement des activités :	26
Tableau 4 : Personnels d'Institut Joliot Curie	52
Tableau 5: Liste des activités identifiées.....	60
Tableau 6 : Liste des ressources consommées par les ressources humaines.....	61
Tableau 7: inducteurs de ressources humaines et leurs volumes	63
Tableau 8: Inducteurs de ressources matérielles et leurs volumes.....	64
Tableau 9: autres charges des ressources	66
Tableau 10: coûts des inducteurs de ressources	68
Tableau 11: Inducteurs d'activités et leurs volumes	69
Tableau 12: clé de répartition secondaire du cancer	71
Tableau 13: des taux de recouvrement.....	71
Tableau 14: Répartition du cancer du sein en fonction des différents types de traitement.....	72

Liste des figures

Figure 1: Description de l'activité	16
Figure 2 : Trois niveaux d'analyse.....	17
Figure 3 : Des ressources aux activités et aux produits.....	20
Figure 4: les étapes de traitement des charges par la méthode ABC.....	29
Figure 5: Modèle théorique.....	38
Figure 6 : Localisation de l'HALD.....	44
Figure 7: Le circuit de la patiente.....	58
Figure 8: Le poids des différents processus de traitement du cancer du sein.....	73
Figure 9: La répartition des activités de la chimiothérapie.....	74
Figure 10: Répartition des ressources.....	75
Figure 11: Répartition des activités par la chirurgie.....	76
Figure 12: Répartition des ressources.....	77
Figure 13: Répartition des activités.....	78
Figure 14: Répartition des ressources.....	79
Figure 15 : Répartition des ressources humaines par type de traitement.....	80
Figure 16 : Répartition des ressources en équipement par type de traitement.....	80
Figure 17: Répartition de l'électricité entre les différents types de traitement.....	81

Liste des annexes

Annexe 1: la liste complète des ressources	89
Annexe 2: Charges du personnel.....	92
Annexe 3 : Fournitures de bureau et consommables.....	94
Annexe 4: Amortissement des équipements	96
Annexe 5: Amortissement du mobilier de bureau.....	97
Annexe 6: Amortissement des locaux.....	98
Annexe 7: Répartition des ressources entre les activités.....	99
Annexe 8: Répartition des ressources entre les activités (suite)	100
Annexe 9: Répartition des ressources entre les activités (suite)	101
Annexe 10 : Répartition des activités entre les objets de coûts	102
Annexe 11 : Calcul du coût de revient des processus	104

Table des matières

Dédicace	i
Remerciements	ii
Sigles et abréviations.....	iii
Sommaire	v
Listes des tableaux	vii
Liste des figures	viii
Liste des annexes.....	ix
Table des matières	x
INTRODUCTION GENERALE.....	1
PRIMIERE PARTIE	8
Chapitre 1 : REVUE DE LA LITTERATURE.....	9
1.1. Revue théorique.....	9
1.1.1. Qu'est-ce que la comptabilité analytique ?	9
1.1.2. Les méthodes de comptabilité analytique	9
1.1.3. La genèse de la méthode ABC	10
1.1.4. Application de la méthode ABC en milieu hospitalier quelques exemples .	12
1.1.4.1. Les avantages de la méthode ABC	12
1.1.4.2. Les inconvénients de la méthodes ABC	13
1.2. La démarche de la mise en œuvre de la méthode ABC.....	13

1.2.1. Les principes de la méthode ABC	13
1.2.1.1. Les fondements de la méthode ABC	14
1.2.1.2. Les concepts fondamentaux du modèle à base d'activités	14
1.2.1.3. La méthode ABC et la causalité	18
1.2.2. Les étapes de la méthode ABC	20
1.2.2.1. Identification et analyse des activités	21
1.2.2.2. Affectation des charges indirectes aux activités	23
1.2.2.3. Identification et choix des inducteurs de cout	24
1.2.2.4. Regroupement des Activités par Inducteur de Coût	26
1.2.2.5. Imputation des charges indirectes et affectation des charges directes aux couts des produits ou services	27
1.2.3. Revue empirique et les cas se rapportant à des hôpitaux	30
Chapitre 2 : LA METHODOLOGIE DE L'ETUDE ET LE CADRE D'ETUDE	37
2.1. La méthodologie de l'étude	37
2.1.1. Modèle théorique.....	37
2.1.2. Les techniques de collecte des données	39
2.1.3. Mise en œuvre des différentes techniques.....	40
2.1.4. La démarche d'analyse des données	41
2.2. La présentation du cadre d'étude	41
2.2.1. Présentation de l'hôpital	41
2.2.2. Présentation du service Joliot de Curie	50

2.2.2.1. Historique.....	50
2.2.2.2. Missions	51
2.2.2.3. Présentation des ressources.....	52
DEUXIEME PARTIE	54
Chapitre 3 : LE PROCESSUS DE TRAITEMENT DU CANCER DU SEIN	55
3.1. Le circuit de la patiente	55
3.1.1. Service d'accueil et facturation	55
3.1.2. Consultation au service de Curie.....	55
3.1.3. La mammographie à l'imagerie médicale.....	55
3.1.4. La biopsie au service médical	55
3.1.5. L'approvisionnement de sang à la banque de sang.....	56
3.2. Les étapes du traitement.....	56
3.2.1. La chimiothérapie.....	56
3.2.2. La chirurgie	56
3.2.3. La radiothérapie.....	57
3.2.4. Et les thérapies ciblées	57
3.2.4.1. L'hormonothérapie	57
3.2.4.2. La rééducation.....	57
Chapitre 4 : MISE EN ŒUVRE DE LA METHODE ABC A L'HALD	59
4.1. Elaboration de la liste des activités	59

4.2. Identification des ressources consommées par les activités	61
4.2.1. Identification des ressources consommées par les ressources humaines	61
4.2.2. Identification des ressources Matérielles	62
4.3. Identification des inducteurs de niveau 1 et leurs volumes.....	62
4.3.1. Les charges du personnel	64
4.3.2. Les charges de fournitures de bureau et consommables	65
4.3.3. Les amortissements des équipements.....	65
4.3.4. Les charges d'amortissement du mobilier de bureau	65
4.3.5. Les charges d'amortissement des locaux	65
4.3.6. Les autres charges des ressources	66
4.3.7. Le calcul des coûts des inducteurs de ressources	67
4. 4. La répartition des ressources entre les activités	68
4.5. Identification des inducteurs d'activités et leurs volumes	68
4.6. La répartition des activités entre les objets de coûts	70
4.7. Le calcul du coût de revient des processus	70
4.8. Calcul du taux de recouvrement.....	71
4.9. Présentation et l'analyse des résultats	72
4.10. Les recommandations.....	82
CONCLUSION GENERALE	84
BIBLIOGRAPHIE	86

ANNEXES 88

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

INTRODUCTION GENERALE

1. Contexte générale de l'étude

Selon OMS, (1947), « la santé est un état de complet bien-être physique, mental et social et ne consiste pas seulement en une absence de maladie ou d'infirmité ». Dans le monde, nous notons l'existence de plusieurs maladies pandémique telles que le VIH/SIDA, le paludisme, le cancer, etc. Le terme général de « cancer », s'applique à un grand groupe de maladies pouvant toucher n'importe quelle partie de l'organisme. On parle aussi de tumeurs malignes ou de néoplasmes. L'un des traits caractéristiques du cancer est la prolifération rapide de cellules anormales qui, au-delà de leur délimitation habituelle, peuvent envahir des parties adjacentes de l'organisme, puis essaimer dans d'autres organes. On parle alors de métastases, celles-ci étant la principale cause de décès par cancer.

Le Centre International de Recherche sur le Cancer (CIRC), l'agence spécialisée de l'Organisation mondiale de la santé sur le cancer, publie aujourd'hui les dernières données sur l'incidence, la mortalité et la prévalence du cancer dans le monde. La nouvelle version de la base de données en ligne du CIRC, (GLOBOCAN 2012), donne les estimations les plus récentes pour 28 types de cancers dans 184 pays et offre un aperçu complet du fardeau mondial du cancer. Selon (GLOBOCAN 2012) on estime à 14,1 millions le nombre de nouveaux cas de cancer et à 8,2 millions le nombre de décès liés au cancer survenus en 2012, par rapport à 12,7 millions et 7,6 millions en 2008, respectivement. Les estimations de la prévalence pour 2012 montrent qu'on comptait 32,6 millions de personnes vivantes (âgées de plus de 15 ans) chez qui l'on avait diagnostiqué un cancer au cours des cinq années précédentes.

Le cancer qui constitue la deuxième cause de décès dans le monde a fait 8,8 millions de morts en 2015 (Revue OMS, 1 Février 2018). Près d'un décès sur 6 dans le monde est dû au cancer. Environ 70% des décès par cancer surviennent dans les pays à revenu faible ou intermédiaire. Environ un tiers des décès par cancer sont dus aux cinq (5) principaux facteurs de risque comportementaux et alimentaires : un indice élevé de masse corporelle, une faible consommation de fruits et légumes, le manque d'exercice physique, le tabagisme et la consommation d'alcool. (Revue OMS, 1 Février 2018).

Le tabagisme est le facteur de risque le plus important du cancer responsable d'environ 22% du total des décès dus au cancer. Les infections entraînant le cancer, comme l'hépatite et le

papillomavirus humain (HPV) provoquent jusqu'à 25% des cas de cancer dans les pays à revenu faible ou intermédiaire. (Revue OMS, 1 Février 2018).

La détection du cancer à un stade avancé et l'impossibilité d'avoir accès à un diagnostic et à un traitement sont des problèmes fréquents. En 2017, 26% seulement des pays à faible revenu déclaraient disposer de services de pathologie généralement offerts par le secteur public. Moins de 30% de ces pays déclaraient disposer de services de traitement, alors que la proportion pour les pays à revenu élevé dépassait 90%. (Revue OMS, 1 Février 2018).

- L'impact économique croissant du cancer est considérable. On a estimé en 2010 à quelque 1160 milliards de dollars (US \$) le coût annuel total de la maladie. (Revue OMS, 1 Février 2018).
- Parmi les pays à revenu faible ou intermédiaire, 1 sur 5 seulement dispose des données nécessaires pour conduire une politique de lutte contre le cancer. (Revue OMS, 1 Février 2018)¹

Au Sénégal après la réforme hospitalière en 1998, les hôpitaux du pays sont érigés en établissement public de santé par la loi 98-12 du 12 février 1998 (relative à la création, à l'organisation et au fonctionnement des EPS). La comptabilité de gestion dans le domaine de la santé reste un outil indispensable pour le fonctionnement des structures de santé. Elle contribue à améliorer les planifications politique et stratégique, elle constitue également un outil d'aide à la décision pour les décideurs.

Mais les hôpitaux sont confrontés à d'énormes problèmes dans leur fonctionnement, notamment :

- le maintien d'un haut niveau de qualité de soins accessibles à tous pour satisfaire la demande de santé des populations ;
- la non maîtrise des charges ;
- des pénuries dans l'approvisionnement des médicaments ;
- des besoins réels de réhabilitation des infrastructures ;
- la maintenance et le renouvellement de certains équipements ;

¹ OMS, centre des médias, Aide-mémoire N° 297, (février 2018).

- le recrutement de personnels qualifiés et le renforcement de capacités du personnel en place.

Pour que cette réforme puisse répondre à ces attentes, les hôpitaux doivent disposer des sources de financements fiables, pour assurer la continuité des services de santé.

2. Contexte spécifique de l'organisation étudiée

L'Hôpital Aristide Le Dantec est une structure de santé de niveau 3, un centre hospitalier universitaire (CHU), qui dispose d'une comptabilité générale qui utilise un logiciel dénommé « logiciel PEGAS ». Cet hôpital héberge l'un des centres de traitement du cancer de ce pays, c'est actuellement le seul centre fonctionnel du pays dont les patients atteints de cancer sont référés pour bénéficier d'un traitement adéquat selon le type de cancers. Le traitement regroupe souvent trois volets, c'est-à-dire, la chimiothérapie, la chirurgie, et la radiothérapie. Un quatrième volet du traitement est possible, dans les cas des cancers du sein, où il y'a des complications de la maladie telle que le lymphœdème du membre supérieur : c'est la rééducation. Ce traitement mobilise des ressources financières qui varient entre 950 000 F CFA à 2 250 000 F CFA (PNLCC 2016-2020, 42 :19)² du côté des patients, mais la structure ne connaît pas, combien elle dépense pour traiter un cancer ? Ce pendant l'hôpital rencontre des difficultés énormes pour satisfaire les besoins des consommateurs de soins de santé, mais également dans son fonctionnement. Parmi ces difficultés, nous pouvons citer :

- existence d'une forte demande de soins par rapport à une capacité d'accueil moyenne ;
- un besoin de renforcement des capacités de son personnel soignant ;
- un besoin de recrutement de personnel qualifié
- un besoin d'infrastructures adaptés qui répondent aux normes de qualité ;
- des ruptures d'approvisionnement de médicaments et de consommables ;
- la méconnaissance des coûts des activités par rapport à la tarification en vigueur ;
- la non-maitrise des charges de l'hôpital.
- la non disponibilité du manuel de procédure au niveau des comptables matières.

² Plan National de Lutte Contre le Cancer au Sénégal, 2016-2020. 42p: 19.

D'où la nécessité de mettre en place une comptabilité de gestion par activités, qui permettra de connaître les coûts de revient des activités, pour mieux maîtriser les charges de la structure.

C'est dans ce contexte que le problème que nous retiendrons dans cette étude restera la méconnaissance des coûts des activités du traitement du cancer du sein par rapport à la tarification en vigueur.

Les causes de la méconnaissance des coûts des activités par rapport à la tarification en vigueur s'expliquent par :

- l'inexistence d'une comptabilité analytique pour répondre exactement aux besoins d'informations financières de la structure ;
- une tarification fondée sur les méthodes classiques ne répondant plus au besoin d'informations sur le coût.

Une telle situation dans une structure de santé aura des conséquences telles que :

- la non maîtrise des coûts des prestations ;
- une mauvaise planification et budgétisation des activités nécessaires ou prioritaires de l'hôpital ;
- une allocation inefficace des ressources réelles et financières ;
- la non-atteinte des objectifs de recouvrement des coûts ;
- le report des interventions coûteuses pourtant vitales pour le patient ;
- l'insatisfaction des clients.

Face à cette situation nous proposons des solutions pour contribuer à la résolution de ce problème. Les solutions proposées sont :

- mettre en place un système de comptabilité par activité qui permette de calculer les coûts des activités, à défaut procéder à un calcul ponctuel de coûts ;
- proposer une tarification basée sur la maîtrise des coûts des prestations.

En attendant la mise en place d'un système de comptabilité par activité qui peut prendre du temps, nous allons procéder à un calcul ponctuel des coûts des activités dans le processus du traitement du cancer du sein.

C'est dans ce contexte que nous nous proposons d'aborder le thème suivant qui est l'analyse du coût du traitement du cancer du sein par la méthode ABC : cas de l'hôpital Aristide Le Dantec.

3. Question de recherche

Les difficultés liées à la prise en charge de cette pathologie, nous amènent à nous poser la question suivante, quel est le coût du traitement du cancer du sein à HALD ?

4. Questions spécifiques :

- Qu'est-ce que la comptabilité par activités (méthode ABC) ?
- Qu'elle est la démarche de sa mise en œuvre ?
- Quelles sont les activités réalisées dans le processus de traitement du cancer du sein ?
- Quels sont les coûts de ces activités ?
- Quels sont les écarts entre les coûts unitaires des activités et le tarif en vigueur ?

5. Justification du sujet

C'est de calculer et d'analyser le coût du traitement du cancer du sein à HALD, en vue d'inciter le gouvernement du Sénégal à augmenter la subvention allouée à cette pathologie ou à faire un plaidoyer auprès des bailleurs pour les engager dans la lutte contre le cancer du sein. En plus l'étude aide à la prise de décision de la structure par la connaissance des coûts des prestations. Elle nous permet également d'expérimenter l'analyse des coûts dans le domaine de la santé.

6. Objectifs de l'étude

Cette étude comporte un objectif principal et des objectifs spécifiques.

L'objectif principal est de calculer le coût du traitement du cancer du sein supporté par l'hôpital.

Les objectifs spécifiques sont les suivants :

- Identifier toutes les activités qui rentrent dans le processus de traitement du cancer du sein ;
- Calculer et analyser le coût de ces activités ;
- Analyser les écarts entre les coûts unitaires par activité et le tarif en vigueur ;

- Déterminer le taux de recouvrement du coût de revient unitaire du traitement du cancer du sein par rapport à la tarification en vigueur.

7. Intérêt du sujet

Cette étude présente des intérêts à plusieurs niveaux :

- pour la structure (HALD) : elle lui permet de disposer de données concernant les coûts du traitement du cancer du sein ;
- pour nous : elle nous permet de mettre en évidence toutes les connaissances acquises lors de cette année académique ;

8. Introduction de la méthodologie de l'étude

Pour mener à bien cette étude, nous comptons utiliser certaines techniques de collecte de données comme l'observation, l'interview ou l'entretien individuel et l'analyse documentaire.

Cette méthodologie nous permettra d'abord d'identifier toutes les activités qui entrent dans le processus de traitement du cancer du sein, ensuite de calculer le coût de ces activités et le coût de revient de la prestation.

9. Annonce du plan

Cette étude sera menée en respectant deux parties :

- La première partie, qui est théorique sera composée, de la revue de la littérature de la méthodologie et du cadre d'étude ;
- La deuxième partie, qui est pratique portera sur le processus de traitement du cancer du sein à HALD, la mise en œuvre de la méthode ABC à HALD.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

PREMIERE PARTIE

Chapitre 1 : REVUE DE LA LITTERATURE

Dans ce chapitre nous cherchons à voir certains écrits qui existent en termes de mémoires, d'œuvres, de thèses et de revues scientifiques dans la comptabilité analytique par la méthode ABC. Nous allons procéder d'abord par la revue de la littérature, ensuite sa démarche et enfin sa revue empirique.

1.1. Revue théorique

1.1.1. Qu'est-ce que la comptabilité analytique ?

Par comptabilité analytique on entend une analyse des chiffres présentés par la comptabilité générale pour mieux expliquer les résultats de l'entreprise et ainsi **identifier les leviers de croissance**. La comptabilité analytique est le plus souvent tenue par les grandes entreprises et est utilisée comme un **outil de pilotage**.

La comptabilité analytique part du principe que chaque valeur dans l'entreprise (désignée par « produit » en comptabilité) doit être rapprochée des coûts qui ont permis de la générer. Sa mise en place dans l'entreprise a pour objectif de connaître avec précision chaque poste de dépense et de comprendre les différents coûts qui sont mis en œuvre. Même si elle n'est pas obligatoire, la tenue d'une comptabilité analytique donnera une interprétation fiable de certains indicateurs financiers et pourra permettre aux décideurs de prendre les décisions adéquates.

1.1.2. Les méthodes de comptabilité analytique

La comptabilité analytique est mise en place dans l'entreprise afin de mieux interpréter les chiffres révélés par **la comptabilité** générale et réaliser le coût de chaque poste « produit » dans l'entreprise. Non obligatoire mais utile comme outil de prise de décision, la comptabilité analytique peut être mise en place suivant plusieurs méthodes : La **méthode des coûts complets**, celle des **coûts variables**, des **coûts directs**, des **coûts standards**.

- **La méthode des coûts complets** : cette méthode permet d'expliquer le résultat généré sur l'exercice en s'intéressant aux produits qu'elle vend et à leur coût de revient.
- **La méthode des coûts variables** : en adoptant cette méthode, l'entreprise ne considère que les dépenses directement liées à l'activité de l'entreprise. Ainsi il est facile de

comprendre que les coûts augmentent si l'activité se développe. On utilise cette méthode pour déterminer le seuil de rentabilité de l'entreprise.

- **La méthode des coûts directs** : appelée aussi « direct costing » : cette méthode prend en compte les coûts variables et les coûts fixes. Elle apporte une vision un peu plus complète de la répartition des coûts que la méthode des coûts variables.
- **La méthode des coûts standards** : tout est élaboré en amont. L'entreprise fixe des coûts (donc standards) qu'elle appliquera dans son calcul. Toutefois, un suivi est nécessaire et tout écart avec la réalité devra être analysé.³
- **La méthode ABC**

La comptabilité par activité ou la méthode ABC (Activity based costing) est une technique de calcul et d'analyse des coûts et aussi de gestion, fondée sur l'analyse des activités. Apparue aux Etats-Unis au milieu des années 80 grâce aux travaux de CAMI en 1989 (Computer Aided Manufacturing International). La méthode ABC a été dictée par les changements intervenus durant les deux dernières décennies, caractérisés par :

- l'évolution du contexte économique
- l'évolution de la structure des entreprises
- l'évolution des modes de production

L'objectif de la méthode ABC est de fournir aux dirigeants des informations nécessaires pour prendre des décisions visant à assurer la rentabilité, la pérennité et le développement de l'entreprise. Ainsi, « cette méthode consiste à analyser les coûts non par produit mais par activité » car les ressources d'une entreprise ne sont pas consommées par les produits mais par les activités.

1.1.3. La genèse de la méthode ABC

L'évolution de la comptabilité de gestion dans l'histoire s'explique par :

- la première phase était née entre 1850 et 1910 au sein de l'industrie américaine, **Dupont de Nemours**, inspiré par **Taylor**, développa la comptabilité analytique. Il mit au point

³ <https://www.petite-entreprise.net/P-3214-84-G1-la-comptabilite-analytique.html>

des outils de gestion répondant à une nécessité d'apporter des solutions aux problèmes de leur époque en prenant en compte l'environnement économique et technique. A cette époque, **l'environnement est stable**, les **technologies évoluent lentement** et les mentalités sont marquées par **le déterminisme**. La pensée dominante repose sur une logique de constatation. Les dirigeants, propriétaire de leur entreprise, ont une parfaite connaissance des différents métiers de leur entreprise, et la recherche de gain de productivité guide leur action dans une économie caractérisée par des marchés où la **demande est supérieure à l'offre**. La stratégie de domination par les coûts prévaut, il faut produire plus et à moindre coût (la couleur de la voiture n'est pas une préoccupation pour les consommateurs). En conséquence, est performante l'entreprise qui parvient à minimiser ses coûts. Ces coûts, essentiellement le coût de revient, est **un coût passé** (constaté) et ne permet pas d'informer sur le futur. La principale composante de ce coût est la rémunération de la force de travail. La recherche de réduction des coûts s'oriente en conséquence vers les méthodes de travail permettant de réduire le coût du travail (chronométrage, travail à la chaîne,). L'intérêt pour les méthodes de calcul, d'analyse et de réduction des coûts, est croissant.

- La deuxième phase qui est la fin des années 1970 marque un tournant dans l'histoire de la comptabilité de gestion. On assiste au début de la **saturation de certains marchés** (électroménager, automobile). Par ailleurs, **l'émergence de certains pays** (Japon) jusque-là peu concurrentiels provoque une baisse des ventes des entreprises. Ces dernières, en difficultés, dans un environnement plus complexe (concurrence accrue, mondialisation), font appel à des professionnels, des managers qui cherchent à **prévoir les prix futurs**. Les mutations qui touchent les techniques et l'organisation de la production ont conduit à l'inadaptation des méthodes et outils classiques d'évaluation des coûts. Ces évolutions de l'environnement ont poussé les managers à être de plus en plus **dans l'action et non seulement dans la réaction**. Il faut pour cela que les coûts soient « identifiés avant qu'ils n'existent, au moment de prendre la décision qui va les provoquer » (Bouquin, 2006, p. 78).

1.1.4. Application de la méthode ABC en milieu hospitalier

Après la réforme hospitalière de 1998 par la loi 98- 08 et celle de 98-12 du 12février 1998, les hôpitaux sont érigés en établissement public de santé, par conséquent leur fonctionnement devient autonome. La performance des hôpitaux s'évalue d'une part par la qualité de leurs prestations (offre de soins), mais d'autre part par la capacité de recouvrement de ses coûts ou charges par rapport aux tarifications en vigueur appliquée dans la structure. « La connaissance des activités et des coûts de l'offre de soins, font une exigence et une base de la tarification des soins hospitaliers ». (Goudalo Cyr IGNAICIAO, 2002)⁴

Dès lors le secteur de la santé a besoin d'une nouvelle comptabilité qui permettra de maîtriser les coûts et les charges des hôpitaux. La comptabilité par activité (CPA) restera un outil de gestion capable de répondre à ces besoins des hôpitaux.

Afin de prendre en compte ces changements et de répondre aux nouveaux besoins de gestion des entreprises, une nouvelle méthode des coûts complets intitulée : les coûts à base activités, ou méthode ABC (Activity Based Costing) est proposée. Elle est fondée sur l'analyse transversale (chaîne de valeur) des différents processus de l'entreprise plutôt que la division des coûts par fonctions. Elle intègre un niveau de coût supplémentaire : le coût des activités, dont l'étude est prépondérante par rapport à celle des produits ; elle permet de mieux comprendre l'origine des coûts. L'analyse des charges indirectes est plus fine et leur mode de répartition est plus pertinent que dans la méthode « classique » des coûts complets. (B & F Grandguillot, 2011-2012 : 107)⁵

A partir de cette nouvelle méthode de coûts complets (Méthode ABC), les hôpitaux seront mieux outillés pour calculer les coûts des activités. Ceux qui nous amènent à nous poser les questions suivantes : quels sont les avantages et les inconvénients de cette méthode ?

1.1.4.1. Les avantages de la méthode ABC

Les avantages de la méthode peuvent être énumérer comme suit :

⁴ GOUDALO CYR IGNIACIO GODWIL, DSGS 11^e promotion, CESAG-DAKAR, 2002.

⁵ Béatrice et Francis Grandguillot, « Comptabilité de Gestion, 12^e édition, 2011-2012 ».

- précision et aide à la prise de décision ;
- approche pragmatique de la composition des coûts ;
- meilleure interprétation du coût de revient et analyse de la rentabilité client ;
- bonne visibilité des processus ;
- combinaison des principes comptables et financiers avec des principes opérationnels et stratégiques de management ;
- mobilisation possible du personnel et implication des responsables concernés ;
- meilleur outil de pilotage ;
- contribution à l'élaboration du budget ;
- compatibilité avec de nouvelles pratiques de management.⁶

1.1.4.2. Les inconvénients de la méthodes ABC

Malgré tous ces avantages que présente la méthode ABC, nous identifions quelques réticences par rapports à son implantation dans les structures, que sont :

- lourd et difficile à mettre en place,
- remise en cause des mentalités et des comportements ;
- remises en causes des systèmes d'information ;
- nécessite un système d'information efficace ;
- nécessite d'énormes ressources financières ;
- collecte d'informations difficiles ;
- difficulté du choix des inducteurs ;
- risque d'abandon lors de la mise en œuvre ;
- répartition difficile des temps et ressources ;
- nécessite une maîtrise du système d'informations national
- nécessité de former le personnel.⁷

1.2. La démarche de la mise en œuvre de la méthode ABC

1.2.1. Les principes de la méthode ABC

⁶ Moussa YAZI. (2018), « Comptabilité analytique »

⁷ Moussa YAZI. (2018), « Comptabilité nalytique »

1.2.1.1. Les fondements de la méthode ABC

Plusieurs investigations ont montré l'aptitude de la méthode ABC à modéliser efficacement les relations entre les ressources, leurs modes de consommation et les objectifs de l'entreprise (Bouquin, 2006). Le principal ingrédient consiste à placer **l'activité** entre les centres de responsabilité et les objets de coût (produits, services, etc.). C'est cette chaîne d'activités (allusion à la chaîne de valeur de Porter) qui permet à l'entreprise d'être performante et de générer de la valeur. Plusieurs concepts nouveaux apparaissent dans cette nouvelle méthode et doivent être explicités : **l'activité, le processus, l'inducteur et la causalité**.

La logique du système de coûts par activité peut se résumer ainsi : les produits (objets de coûts) consomment des activités qui consomment des ressources.

1.2.1.2. Les concepts fondamentaux du modèle à base d'activités

➤ De l'activité au processus

L'activité : La notion d'activité est au centre de la méthode et vient remplacer les centres d'analyse. Elle correspond à tout ce que l'on peut décrire par des verbes dans l'entreprise, c'est à dire ce que les différents services font. C'est un ensemble de tâches de même nature, accomplies afin de permettre un ajout de valeur à l'élaboration d'un produit (Gervais, 2005). Cette activité fait appel à un « ensemble spécifique d'aptitudes cognitives (savoirs, savoir-faire, compétences), à peu près homogènes du point de vue de leur comportement de performance » (Lorino, 1991).

Les principaux éléments qui décrivent une activité sont les suivants : (adaptés de Lorino, 1991)⁸

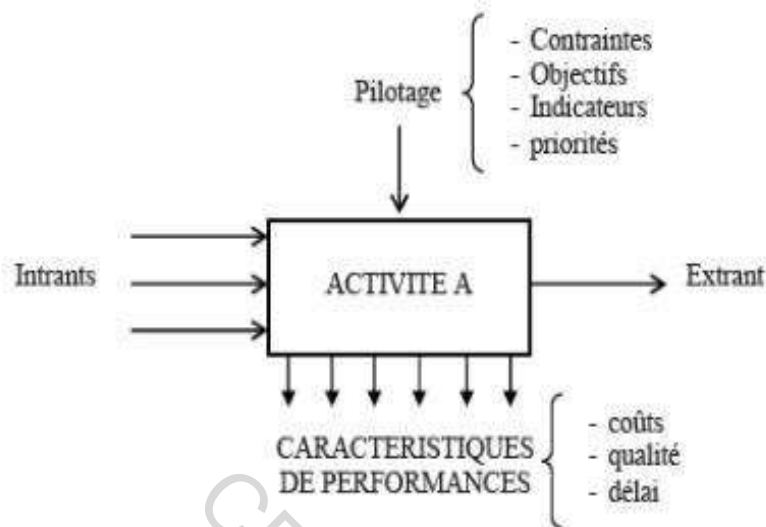
- **L'extrant** : l'activité réalisée permet de fournir un extrant à une activité destinataire (Ex. : marchandises livrées). Le client est le destinataire de l'activité de l'extrant.
- **Les intrants** : il s'agit d'intrants physiques ou informationnels.

⁸ Lorino P. (1991), « Le contrôle de gestion stratégique, la gestion par les activités », Dunod, Paris.

- **Caractéristiques de performances** : c'est l'ensemble d'indicateurs qui permettent d'évaluer les performances de l'activité réalisée. Il s'agit des indicateurs de coûts, de délai et de qualité.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Figure 1: Description de l'activité



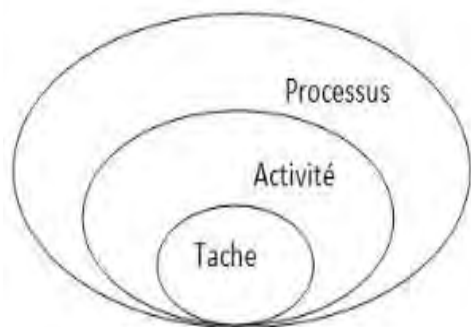
Source : Lorino P. (1991)

L'activité doit être distinguée des tâches et des processus :

- ✓ **Les tâches** : relativement homogènes, elles sont regroupées dans une activité nécessitant un travail d'interprétation sur le degré d'homogénéité des tâches.
- ✓ **Les processus** : L'enchaînement des activités complémentaires et interdépendantes ayant une finalité commune qui concourt directement ou indirectement à la réalisation de l'offre de l'entreprise caractérise un processus (Bouquin, 2006). L'idée véhiculée en filigrane est que tout résultat est la conséquence d'un processus. Ce processus est un trait d'union entre les objectifs et le déroulement des activités. On parle d'« organisation horizontale » par opposition à la gestion verticale ou hiérarchique. C'est par la maîtrise et le pilotage des activités ainsi que leur agencement en processus que l'entreprise devient performante (Lorino, 1991).

Notons qu'il n'existe pas de définition normalisée de ce qu'est une activité, tâche ou processus, ces concepts restent donc assez vagues. Il en résulte une difficile distinction entre ces trois niveaux que forment les tâches, les activités et les processus. Certains appelleront activités ce que d'autres nommeront tâches et certains parleront de processus là où certains ne verront que des activités importantes.

Figure 2 : Trois niveaux d'analyse



Source : Berland, N. (2009)⁹

Chaque section, fonction ou service, est divisée en plusieurs activités afin de déterminer les causes de la consommation des ressources par ces activités. Ces causes sont nommées « Inducteurs d'activités » qui sont les facteurs qui déclenchent les activités, ils sont responsables de leurs coûts.

➤ **La notion d'inducteur**

Les inducteurs sont l'autre innovation de la méthode ABC qui viennent remplacer les traditionnelles unités d'œuvre. Ce concept « d'inducteur » est un adjectif qui vient du mot « induction ». C'est une forme de raisonnement qui consiste à trouver une règle générale qui pourrait rendre compte de la conséquence. L'inducteur est en conséquence ce qui cause l'effet, il traduit une causalité dans la consommation des ressources là où les unités d'œuvre n'étaient que des corrélations. On distingue deux inducteurs, d'activité et de coût (Bouquin, 2003).

- ✓ **L'inducteur d'activité** (activity drivers) permet, à court terme, de mesurer les ressources consommées par l'activité et de qualifier la cause apparente qui relie les coûts aux produits. Cet inducteur mesure la charge de travail de l'activité. Il existe, la plupart du temps, plusieurs facteurs de causalité des coûts, et certains sont plus apparents que d'autres.

⁹ Berland, N. (2009), « Mesurer et piloter la performance » Crefige, Université Paris Dauphine

✓ **L'inducteur de coût** (cost drivers), dans une perspective à long terme, est la loi qui détermine le niveau des coûts à travers l'organisation de l'activité. Nous citons quelques inducteurs à titre d'exemple :

- Nombre de composants,
- Nombre de références,
- Nombre de clients,
- Nombre de lots ou de séries,
- Heure de main d'œuvre,

Le choix de la nature de l'inducteur est primordial mais n'a rien d'automatique. Ce choix est un sujet de débat dans l'entreprise. L'inducteur choisi devra permettre de mettre évidence un comportement de coût cohérent qui évolue proportionnellement au volume de l'inducteur, mais plusieurs coûts sont possibles. Par ailleurs, l'identification permet souvent le regroupement des activités ayant les mêmes causes et permet également d'identifier les processus.

Une fois l'inducteur identifié, il est calculé un coût unitaire d'inducteur dont la formule est la suivante :

$$\frac{\text{Coût des ressources attribuées à l'activité}}{\text{Volume de l'inducteur}}$$

Notons que l'inducteur d'activité dépasse les limites de l'instrument de modélisation des coûts confié à l'unité d'œuvre pour mettre en exergue des liens de causalité et permet donc un management des coûts et des performances.

1.2.1.3. La méthode ABC et la causalité

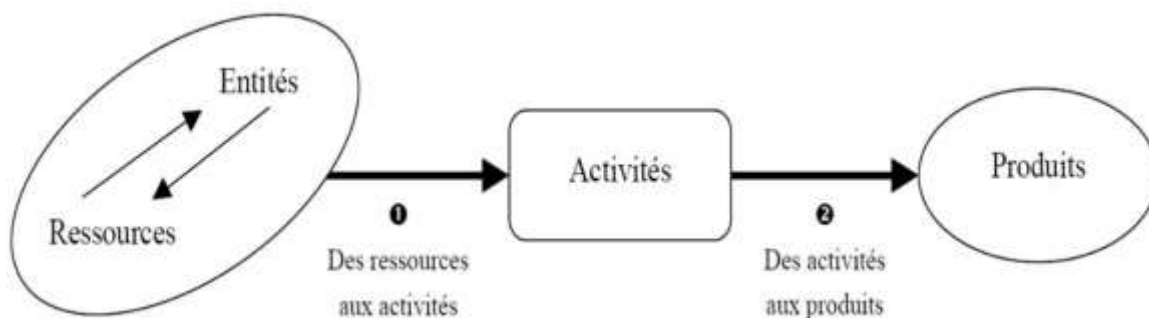
La performance se limite-elle aux chiffres ? Au sens de la méthode ABC, non. Elle concerne plus globalement la création de la valeur pour l'ensemble des parties prenantes.

Il n'y a plus de relation directe entre l'objet de coût et la consommation des ressources car le système de comptabilité par activité repose sur une relation de causalité entre les ressources et les activités. L'étude de causalité renvoie à relier chaque travail à sa finalité, chaque niveau à un niveau supérieur qui lui donne un sens, afin de tracer la relation entre consommation et finalité poursuivie (Bouquin, 2006). Cette relation est traditionnellement résumée ainsi : les

produits (objets de coûts) consomment des activités qui consomment des ressources (schéma 3).

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Figure 3 : Des ressources aux activités et aux produits



Source : Alcouffe et Malleret, (2004)¹⁰

Cette étude permet de mettre en valeur l'importance de la notion de la transversalité des processus, notion capitale dans le management des coûts. La volonté d'appréhender les processus permet d'éclairer la coordination entre les activités. Ainsi, l'évolution des coûts d'une activité d'un processus peut avoir des répercussions positives ou négatives sur les coûts d'une autre activité du même processus. Tous les éléments du processus sont liés et définissent une présentation des responsabilités en transversale.

L'approche des coûts complets par la méthode ABC introduit donc une nouveauté en termes de responsabilité. Elle permet de voir les organisations autrement, passant d'une vision verticale hiérarchisée à une vision horizontale décloisonnée.

1.2.2. Les étapes de la méthode ABC

La mise en application de la méthode ABC s'appuie sur cinq (5) phases essentielles à savoir :

- Identification et analyse des activités ;
- Affectation des charges indirectes aux activités ;
- Identification Et Choix Des Inducteurs De Coût ;
- Regroupement des Activités par Inducteur de Coût ;
- Imputation des Charges Indirectes et Affectation des Charges Directes aux Coûts des Produits ou Services.

¹⁰ Alcouffe S. et Malleret V. (2004), « Les fondements conceptuels de l'ABC « à la française » », Comptabilité - Contrôle - Audit, 2004/2 Tome 10, p. 155-177.

1.2.2.1. Identification et analyse des activités

L'importance de cette phase est essentielle car les activités constituent le point central de la démarche et donc il faut définir les activités avec un degré de précision suffisant pour que les résultats soient pertinents tout en faisant en sorte que le système mis en place reste simple à gérer, c'est-à-dire que les activités doivent être suffisamment fines pour être homogènes et permettre une affectation de leur coûts représentatives de la consommation des ressources, cependant leurs nombres doit rester raisonnable pour ne pas générer une complexité trop grande.

Les activités sont composées de tâches élémentaires qui s'enchaînent vers un objectif commun et les activités qui ont un déclencheur commun constituent un processus.

L'identification des activités est faite à partir de :

- d'entretiens avec les différents responsables de l'entreprise.
- d'auto-analyses de ce qui est fait et réalisé par le personnel.
- ou de l'observation des départements de l'entreprise sur une période donnée et aussi sur la base d'une étude fine des pièces comptables.

En effet, l'activité permet un meilleur diagnostic des causes à l'origine des coûts et des performances à l'intérieur de l'entreprise.

Aussi, pour bien identifier et analyser les activités, on établit donc une liste d'activités qui vise à :

- connaître le coût des activités, la rentabilité des produits, des clients, des marchés, d'un projet...
- prospecter les clients selon leur rentabilité ;
- vendre les produits les plus rentables ;

Alors on se demande comment on peut élaborer une liste d'activités ?

L'élaboration de la liste d'activités consiste à réaliser les 4 étapes qui sont :

- définir le groupe de projet : pour la mise en œuvre de la démarche ABC, il faut définir les responsables et les acteurs qui vont travailler sur la structure des coûts des marges et des tableaux de bord. Il est nécessaire d'avoir au moins un responsable de service dans le groupe de projet.
- établir une première liste d'activités : cette étape comprend les modalités suivantes :
 - ✓ formation du groupe de projet sur les objectifs et sur les concepts ABC
 - ✓ entretiens individuels avec le plus grand nombre des membres de l'entreprise
 - ✓ réunions collectives
- valider la liste d'activités : cette étape de validation a deux objectifs essentiels à savoir :
 - ✓ s'assurer que chaque activité est bien significative et représentative de ce qui est fait, soit parce qu'elle crée de la valeur pour les clients, soit du fait qu'elle consomme beaucoup de ressources.
 - ✓ s'assurer que le nombre d'activités n'est pas trop important et que le groupe de projet n'est pas en train de créer des activités.
- identifier tous les attributs de chaque activité : pour chaque activité, il faut collecter un certain nombre d'informations afin d'obtenir tous les retombés souhaités dans la mise en œuvre.

Tableau 1: Les informations nécessaires pour chaque activité

Nom de l'activité	A formuler sous forme de verbe ou de groupe de verbes
Définition	Pour que chacun dans l'entreprise mette le même contenu dans une activité, et il faut donner la définition précise des opérations ou des tâches qu'elle contient
Fournisseur	Qui déclenche l'activité ? Cela peut être un fournisseur externe ou interne.
Client	Qui exécute l'activité ? Cela peut être un client externe ou un service interne.
Ressources	Tous les moyens humains, financiers, commerciaux, technologiques consommés utilisés par l'activité

Source : nous-même à partir de la revue de la littérature

1.2.2.2. Affectation des charges indirectes aux activités

La méthode ABC repose sur le fait que les produits ne consomment pas directement des coûts mais des activités qui utilisent des ressources qui, elles-mêmes, ont un coût. Il en découle que toute ressource est liée directement à une activité, toute ressource est acquise pour un certain usage bien déterminé.

En effet, il arrive que plusieurs ressources soient utilisées pour la même activité dans des proportions différentes ou non. Pour éviter ce risque, il s'agit de rechercher les facteurs expliquant le mieux possible les consommations de ressources afin de mettre en œuvre les inducteurs de coûts.

En outre dans l'approche de l'ABC, le terme « ressource » est utilisé plutôt que charge ; celle-ci est subie, alors qu'on agit sur une ressource en choisissant son niveau d'utilisation et l'activité où elle sera employée. Il serait donc judicieux de définir ces concepts.

➤ **Charges indirectes :**

Charges qu'il n'est pas possible d'affecter « immédiatement » ; elles nécessitent un calcul intermédiaire pour être imputées au coût d'un produit déterminé.

➤ **Les ressources :**

Les ressources sont les moyens en hommes et matériels disponibles. Comme un montant de plus en plus important du coût des ressources est représenté par des charges indirectes, il est indispensable de rechercher la manière la plus pertinente d'affecter ce type de charge. La méthode ABC cherche à mettre en évidence les relations entre ressources, activités et produits. On cherche donc à connaître les activités de l'entreprise à l'origine de la consommation des ressources et la consommation d'activités par les produits.

En effet Lorsque l'on cherche à réaliser des économies budgétaires, le premier réflexe est de raisonner en termes de nature des dépenses, et de se fixer des objectifs comme la réduction des effectifs, ou celle des investissements. Or, « pour réduire le coût des activités, il est moins important de savoir quels types de ressources on consomme, que de savoir pourquoi on les consomme », relève Philippe Lorino.

La compréhension des causes de dépenses est en effet la base des actions de réduction des coûts. Sinon, on ne fait qu'opérer des coupes budgétaires, sans repenser les activités et les modes opératoires. Et Ph. Lorino en déduit : « Ce n'est pas tant la productivité des ressources qu'il faut rechercher directement que la productivité de l'organisation dans ses activités ».

L'enjeu consiste donc d'abord à identifier les ressources à comptabiliser par chaque activité une fois celle-ci relevée. Trois aspects sont en effet liés à toute réflexion sur les coûts : Que dépense-t-on ? Qui est à l'origine de cette dépense ? Et dans quel but ?

Répondre à ces questions permet d'affecter à chaque dépense la nature des ressources utilisées, et l'activité pour laquelle ces dépenses ont été mises en œuvre.

Chaque ressource va être ensuite valorisée grâce aux informations de la comptabilité générale.

1.2.2.3. Identification et choix des inducteurs de coût

➤ Comment définir les cost drivers ?

A priori, pas de règles de répartition classiques, l'identification des inducteurs se fait à travers des enquêtes et interviews auprès du personnel. Généralement il faut choisir une unité qui représente au mieux la consommation des ressources par les activités et la consommation des activités par les produits.

De ce fait, pour chaque activité, il faut rechercher un facteur explicatif des variations de son coût, c'est pourquoi l'inducteur de coût doit exprimer nécessairement un lien de causalité entre consommation de ressource et l'activité. (Exemple : le lancement d'une série de fabrication déclenche une activité au niveau de l'ordonnancement). Pour que l'inducteur soit pertinent, il faut que la consommation de ressources générée par l'inducteur soit constante. Dans l'exemple précédent, le lancement d'une série entraîne la même consommation de ressources quelle que soit la taille de la série.

Habituellement, nous distinguons deux types d'inducteurs de coûts :

- inducteur de coût volumique (Inducteurs des coûts quantifiables) ;
- inducteur de coût de complexité (Inducteurs des coûts non quantifiables)

Tableau 2: des inducteurs de coûts

Inducteurs des Coûts Volumiques	Inducteurs Des Coûts De Complexité
Nombre de factures-clients	Durée moyenne d'un cycle de fabrication
Nombre d'ordre de production Nombre de produits	Nombre moyen de commandes traitées par mois.
Nombre de références	Le design du produit
Nombre d'interventions...etc.	Niveau de compétence du personnel...etc.

Source : nous-même à partir de la revue de la littérature

Il est possible de regrouper les inducteurs de coûts en trois catégories :

- **Les unités d'œuvre** correspondant à l'unité de mesure du travail (temps passé, nombre de commandes passées...);
- **Les déclencheurs d'activités** correspondant aux éléments qui déclenchent une activité ou une série d'activités (plainte d'un client qui déclenche une série d'activités d'administratives, commerciales, de contrôle...). Leur utilisation permet de faire une cartographie des activités et de comprendre leur enchaînement. Cela peut être réalisé grâce à la modélisation des processus et à leur gestion.
- **Les facteurs de consommation de ressource** correspondant aux éléments qui influencent sur la consommation des ressources par les activités.

Afin de choisir l'inducteur à utiliser, il faudra prendre en compte les objectifs poursuivis, la finesse des activités, la disponibilité et le coût des informations.

➤ **Inducteur et unité d'œuvre classique**

L'inducteur doit être lié à la **production de l'activité** (output) alors que l'unité d'œuvre est liée plus souvent à l'une des ressources consommées (main d'œuvre directe) ;

L'unité d'œuvre traduit une **corrélation** n'impliquant pas nécessairement une causalité. Elle ne permet donc pas un véritable « management des coûts ». Celui-ci ne peut se faire qu'en trouvant les relations explicatives entre produits et activités consommées.

Par voie de conséquence, la méthode ABC à travers notamment l'identification des inducteurs des coûts, permet à l'entreprise d'intervenir sur les causes des coûts.

1.2.2.4. Regroupement des Activités par Inducteur de Coût

À ce niveau, toutes les activités ayant le même inducteur de coût sont regroupées dans un même « centre de regroupement ». Par exemple des activités comme l'achat et la fabrication peuvent avoir le même inducteur de coût, à savoir le nombre de référence. Grâce à la notion de processus elles seront donc regroupées dans un seul centre de regroupement « Homogeneous cost pools ». Le processus est composé de plusieurs activités, celles relevant d'un même inducteur. C'est une macro-tâche qui conduit à la production d'un output physique, immatériel, ou informationnel.

Une fois le travail de recensement des inducteurs des coûts effectué, il faut retenir les inducteurs de coûts les plus fréquents et les représentatifs au niveau de chaque activité. Cette phase est mise en œuvre par l'établissement de la matrice de regroupement des activités (Il s'agit d'une matrice croisant les activités et les inducteurs de coûts.) et par une analyse de corrélation.

Tableau 3: d'une matrice de regroupement des activités :

	A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	Σ
Inducteur de coût								
Valeur Ajoutée	X							1
Nbr de facture-clients		X						1
Nbr d'ordre de production		X	X	X			X	4
Nbr de prestation			X					1
Nbr de réception				X				1
Nbr de référence				X		X		2
Nbr de produit					X	X		2

Source : nous-même à partir de la revue de la littérature

Commentaire :

À partir de cette matrice, les inducteurs les plus représentatifs des différentes activités sont les inducteurs de coûts suivants :

- nombre d'ordre de production ; (A2, A3, A4, A7)
- nombre de référence ; (A4 et A6)
- nombre de produit ; (A5 et A6)
- valeur ajoutée (A1).

1.2.2.5. Imputation des charges indirectes et affectation des charges directes aux coûts des produits ou services

Cette phase passe avant par l'identification de l'objet de coût qui est un élément qui absorbe un coût et qui peut donner lieu à un rapport.

Il s'agit d'identifier les différentes catégories types faisant l'objet du calcul des coûts.

Selon le secteur d'activité, une ou plusieurs catégories peuvent être retenues ; par produit, par commande, par contrat, par service offert, par client, par projet... Il convient de recenser de manière la plus exhaustive possible des catégories faisant l'objet d'une consommation des différentes activités de l'entreprise. Dans le cas contraire, les coûts de certaines risquent d'être attribués par défaut à des catégories qui ne sont à l'origine des consommations.

Ensuite après l'identification de l'objet de coût, il convient d'attribuer les coûts des activités aux objets de coûts. Dans cette attribution qui a pour objectif le calcul des coûts proprement dit à partir de données passées ou prévisionnelles, trois (3) possibilités d'affectation sont envisageables :

- L'attribution directe : S'il existe un lien direct entre la charge et l'activité (ex. : les frais de voyage pour visiter un client sont affectés à l'activité « suivi des clients »).
- L'estimation ;
- L'imputation arbitraire ;

Il s'agit de trouver des inducteurs d'activité permettant d'affecter aux objets de coût leur consommation d'activités.

On distingue principalement 2 types d'inducteurs d'activités :

- ceux concernant des opérations répétitives
- ceux concernant des opérations spécifiques où le temps passé est fonction de l'objet de coût concerné.

L'intérêt de distinguer plusieurs niveaux d'imputation en fonction du type d'activité nécessaire est double. Elle permet de mieux connaître les caractéristiques de chaque produit et les différents types d'activités le concernant. La gestion des activités permet de mettre en évidence des sources d'amélioration. La gestion des produits peut se trouver facilitée. Des informations plus pertinentes seront disponibles sur les marges réalisées.

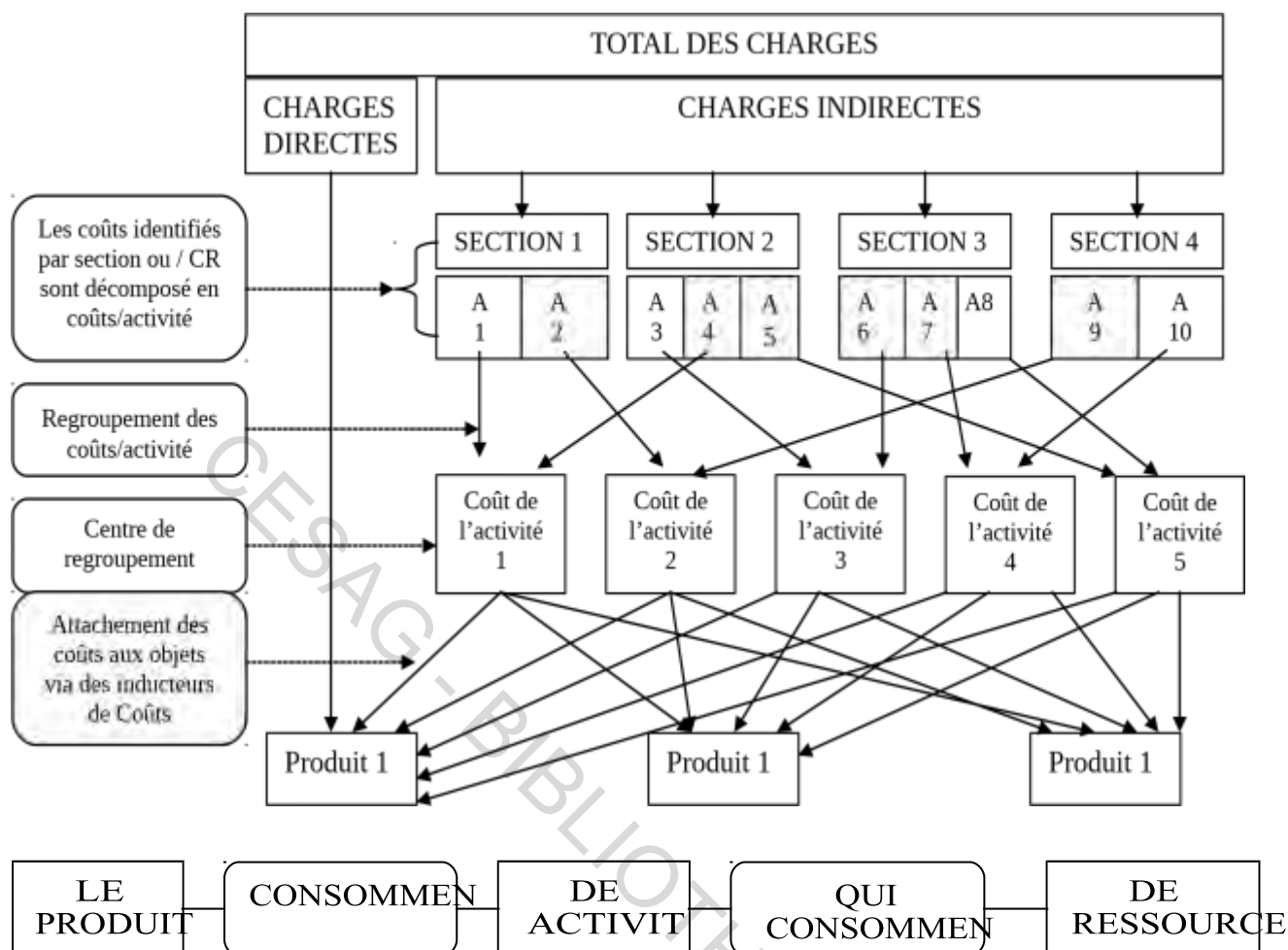
Et c'est là sans doute une des étapes les plus critiques de la méthode où on s'intéresse à tout ce qui peut permettre de réduire les coûts, en quelque endroit que ce soit, et à éclairer la réflexion stratégique.

Après ce travail on est capable de voir le poids économique de chaque activité et le total des coûts à imputer à chaque activité, et de diviser le coût par le nombre total d'unités consommées de l'inducteur choisi pour représenter cette activité car c'est l'inducteur d'activité qui nous dit dans quelles proportions les produits consomment les activités.

A partir de là, il devient alors assez facile d'imputer les activités aux produits et de connaître ce que l'on cherchait : le coût de revient de chaque objet jugé intéressant pour aider la prise de décision : peut-être le produit si l'on souhaite se raccorder à la comptabilité classique, mais aussi bien le coût d'un client, d'une visite de maintenance, ou même d'une fonction complète ou d'une compétence.

La mise en œuvre de la méthode ABC suppose la maîtrise des concepts cités ci-dessus, ainsi que leur mode de fonctionnement. Dans le schéma suivant nous illustrons les principales étapes de traitement des charges par la méthode ABC :

Figure 4: les étapes de traitement des charges par la méthode ABC



Source : T. Saada « comptabilité analytique et contrôle de gestion », Vuibert p.114

D'après ce schéma, seules les charges indirectes font l'objet d'un traitement, cependant les charges directes sont affectées directement aux produits.

- Le calcul des coûts par la méthode ABC commence par le regroupement des charges indirectes dans les centres d'analyse ou centre de travail ;
- Deuxièmement, la détermination des **activités** effectuées au niveau de chaque centre d'analyse ;
- Troisièmement, pour chaque activité on doit déterminer les **inducteurs de coût** correspondant ;
- Quatrièmement, le regroupement des activités ayant le même inducteur de coût dans les centres de regroupement.

- Dernièrement, le coût d'un produit ou service est obtenu en cumulant les charges directes et celles des inducteurs de coût provenant des centres de regroupement.

1.2.3. Revue empirique

Dans le cadre de notre élaboration de revue empirique sur l'analyse des coûts par la méthode ABC, nous avons consulté plusieurs documents tels que des thèses, des revues, des mémoires, des livres...etc. notre objectif ici est de montrer les diversités des résultats apportés par ces différentes réflexions.

L'étude de **Apollinaire BARHAKOMERWA BITINDA**, dans son travail intitulé « Essai d'application de la méthode des couts à base des activités ABC dans une entreprise industrielle. Cas du Groupe industriel du Kivu (GINKI 2006-2007) ». L'auteur dans cet ouvrage a voulu comprendre la manière dont les charges d'exploitation du Groupe Industrielle du Kivu sont analysées, tout essayant de mesurer ses capacités dans la prise en considération des charges d'exploitation par rapport aux méthodes classiques à travers l'explication des coûts à base des activités.

Pour réaliser son travail, l'auteur a eu recours à des méthodes et des techniques pour analyser la récolte et interpréter des résultats et nous pouvons citer :

- La méthode descriptive, la méthode structuro-fonctionnelle et la méthode analytique ;
- La technique documentaire, l'interview et le questionnaire d'enquête.

Ces hypothèses ont fait l'objet d'une vérification. En effet, elle montre qu'en dehors de ces méthodes d'analyse des couts, il existe de nouvelles méthode pour analyser les couts dans l'entreprise dont « la méthode des couts à base d'activité » ou méthode ABC en anglais « activity based costing » qui s'adapte à l'évolution des méthodes de production, de gestion de stocks, de la technologie, des conditions du marché, ainsi que la multiplication des produits proposés aux clients qui ont entraîné une modification des couts suite à l'accroissement sensible des charges indirectes

Ces résultats ont montré que la méthode ABC apporte un éclairage nouveau dans la maitrise des couts, mais aussi elle est pertinente par rapport aux méthodes classiques malgré quelques inconvénients qu'elle présente dont nous pouvons citer la demande d'une suite des travaux

successifs et elle est coûteuse. De ce fait son étude s'est limitée sur une étude de deux ans, à savoir analyser les charges de deux exercices comptables, soit l'exercice comptable 2006 et 2007. Ce travail se diffère à notre car le rédacteur s'est limité au niveau des charges d'exploitation ; quant à nous, nous avons approfondie les éléments nécessaires à la connaissance des ressources consommées, les coûts des activités et le coût de revient des activités.

L'étude de Jeanne **CISHUGI NSIMIRE** « Calcul des couts et contrôle de gestion par la CAE dans une unité de production (cas de la boulangerie olive) » cette dernière a justifié ce sujet par l'impérieuse nécessité d'aider les entreprises en général et de la Boulangerie OLIVE en particulier à pouvoir opter pour une comptabilité adaptée au besoin de gestion qu'il s'agisse de la gestion prévisionnelle ou du contrôle de gestion à court, moyen et long terme qui oriente le principe des décisions. Pour réaliser son travail il s'est servi de trois méthodes à savoir : la méthode statistique, la méthode analytique et la méthode structuro- fonctionnaliste.

Seules les méthodes ne suffisent pas dans une recherche scientifique. Pour atteindre les objectifs elle a utilisé aussi quelque technique dont :

- Le recueil de données existantes ou observation directes
- Le questionnaire
- L'entretien

Après analyse et discussion ces résultats ont montré que grâce aux techniques de la CAE les origines et les destinations des charges respectives par rapport à leur nature et à leur destination. Il a montré que si on peut aborder la CAE par diverses approches, la plus logique paraît être celui qui part de la constatation des couts. Ce qui lui a permis de confirmer d'avantage les hypothèses.

L'étude de **FURAHA MURHANDIKIRE** Annie, dans son travail intitulé « Essai d'implantation de la comptabilité analytique d'exploitation dans une unité production (cas de la Boulangerie idéal) », avait comme problème de départ, de pouvoir chercher à répondre aux questions ci-après :

- Quelle technique qu'utilise la boulangerie idéal pour la détermination de couts de ses produits ?
- Est-il possible et nécessaire d'implanter une Comptabilité Analytique d'exploitation au sein de la Boulangerie idéal ?
- Quels effets un tel système de gestion peut avoir sur la rentabilité de la boulangerie ?

Il est arrivé aux hypothèses selon lesquelles :

- La technique de détermination des couts utilisés par la boulangerie IDEAL serait celle de calcul simple par l'addition des différentes charges.
- L'Implantation de la CAE s'avérait possible et importante pour la Boulangerie idéal vu son aspect d'outil de gestion.
- Les effets de cette CAE serait entre autre la détermination des couts précis des produits de la Boulangerie Afin de bien fixer le prix de vente, la possibilité des projections plus ou moins réaliste en matières de gestion.

Dans ce travail l'auteur voulait proposer à la boulangerie idéale, une nouvelle technique lui permettra de relier chaque production à ses propres couts et prix de revient. Avec la connaissance de cout et prix de revient doit permettre à l'entreprise de connaitre exactement la rentabilité pour chaque catégorie de production. Dans son travail il a utilisé la méthode descriptive et la méthode analytique il a aussi utilisé la technique documentaire et l'interview afin d'interpréter ses résultats.

Après analyse et traitement des données, ces résultats nous ont montré que la Boulangerie Idéal a intégré la comptabilité analytique comme outil de gestion qui s'avère donc très importante pour elle dans ses activités de production et la commercialisation de ses pains et autres produits de pâtisserie. Pour ce faire la boulangerie doit se procurer d'un logiciel comptable intégré pouvant faciliter tout le module de gestion comptable notamment la gestion de stocks, des immobilisations, de la production, des ventes, des opérations financières, de la paie.

Il a proposé à la Boulangerie idéal un modèle de la CAE et si elle applique ce modèle la boulangerie idéale verra ses activités connaitre une promotion.

L'étude de **BAGALWA KALIMBIRO BLAISE** « Analyse des couts dans un Atelier de Menuiserie (cas de Kivu – meuble en 2005) »; l'auteur montre qu'avec l'observation, l'évolution de la menuiserie connaît une certaine controverse. Tantôt elle est croissante, tantôt elle est décroissante et cela lui a permis d'en chercher le soubassement. Il s'est servi des méthodes suivantes pour aboutir au résultat :

- La méthode statistique
- La méthode historique

En plus des méthodes citées ci –haut il a utilisé aussi les techniques suivantes :

- L'observation
- L'interview
- La documentation

Après analyse des résultats il affirme que la CAE n'est pas d'application dans l'entreprise **KIVU – MEUBLE** d'où absence d'analyse profonde dans l'engagement de traitement des charges ; il annonce que les gestionnaires d'entreprises ont le souci de maximiser les recettes et de minimiser les dépenses. D'où son travail servira de guide pour s'y prendre. Le point de démarcation entre ce rédacteur et le nôtre se réside par le fait que nous voulons savoir quelles sont les ressources consommées par les activités, quels sont les coûts des activités et celles des coûts de revient.

L'étude de **RUKERA KULIMUSHI** Patient « Contribution à la gestion comptable des petites et moyennes entreprises (cas des Boulangeries artisanales de la ville de Bukavu) ». Le rédacteur voulait apporter une contribution par rapport à la gestion comptable de PME comme les boulangeries artisanales de la ville de Bukavu afin d'aider aux gestionnaires de ce dernier à adapter une comptabilité à leurs activités pour permettre d'accroître leurs productions des pains et l'augmentation de la quantité dans le but d'encourager notre peuple à consommer beaucoup plus des pains. Les méthodes utilisées pour traiter les données sont les suivantes : Méthode historique, méthode analytique, méthode statistique et méthode comparatives

Pour l'élaboration de ce travail il a fait recours aux techniques suivantes : Technique documentaire, questionnaire et l'interview.

Après analyse des résultats il a émis le souhait de voir cette boulangerie engagée un comptable de formation pour une bonne applicabilité de ce plan et une bonne gestion comptable qui doit permettre d'aboutir à un bon rendement.

Eu égard aux résultats trouvés par l'auteur, ils ont montré la procédure que le comptable une fois engagé pourrait suivre pour arriver à l'élaboration des états de synthèses qui sont les seuls outils permettant à l'entreprise de prendre des décisions rationnelles. Ensuite il a proposé pour les boulangeries artisanales les documents comptables à tenir dans les différents services suivants : le service comptabilité, commercial, distribution, etc. A ceci, il a ajouté le tableau de synthèses, pour ce qui est des étapes comptables, il a trouvé qu'elles doivent permettre la saisie complète, chronologique des opérations, des données, des contrôles et de traitement utile à la gestion.

Ce travail se diffère de notre par le fait que **RUKERA** s'est beaucoup borné sur le problème de la tenue de la comptabilité analytique des boulangeries artisanales de la ville de Bukavu , tandis que nous, nous avons fait une étude approfondie pour calculer les coûts des processus de traitements du cancer du sein et nous faisons un plaidoyer pour son installation dans les hôpitaux.

L'étude du **Docteur Maman Abra Diallo D. DOGBA, (2004)**, dans son travail intitulé « Analyse comparative des couts la méthode ABC des prestations des services de pédiatrie de l'hôpital Général de grand Yoff et de l'hôpital principal de Dakar », l'auteur a voulu comparer le cout des prestations des services de pédiatrie entre les hôpitaux.

Pour réaliser son travail, il a eu recours à des méthodes et techniques comme : Interviews, les observations, et la revue documentaire.

Ces résultats ont montré qu'il y'a une différence sur les activités menées dans les deux structures ; mais aussi le coût des prestations est plus élevé à l'hôpital principal de Dakar par rapport à l'hôpital de Grand Yoff. Les activités qui consomment plus de ressources sont dans les deux structures, les mains d'œuvres directs 37% à l'hôpital Grand Yoff et 41% à l'hôpital principal de Dakar. Ce travail diffère du notre par l'absence de comparaison à une autre structure, nous avons fait un calcul ponctuel du coût du traitement du cancer du sein à l'hôpital

Aristide le Dantec en cherchant plus en profondeur les activités qui consomment plus de ressources et le poids des ressources dans ces activités en vue de proposer des améliorations.

L'étude **Cyr Ignacio God will Gou Dalo, (2002)**, dans son travail intitulé « Mise en œuvre de la méthode de comptabilité par activités au service de laboratoire de l'hôpital Général de Grand Yoff Dakar ». L'auteur veut appliquer la méthode dans le service de laboratoire de (HOGGY). Pour réaliser ce travail, l'auteur a utilisé des techniques de collecte et des méthodes qui sont l'observation, les entretiens, les questionnaires et la revue documentaire.

Ces résultats ont montré qu'en tenant compte de la subvention, le taux de recouvrement varie entre 56% et 1439% sur les 25 prestations, alors le taux de recouvrement est très élevé. Comparé à notre étude, nous cherchons à montrer les écarts entre la tarification et les coûts des processus qui entrent dans le traitement du cancer du sein.

L'étude de **ARINI Zara Kori, (2004)**, dans son travail intitulé « Calcul et Analyse des coûts par la méthode ABC : cas des centres d'hospitalisation de l'hôpital d'enfant Albert Royer », il a voulu comprendre combien l'hôpital dépense pour prendre en charge les enfants dans les centres d'hospitalisation. Pour faire ce travail il a utilisé des techniques et méthodes de collecte de données notamment l'observation, l'entretien et les revues documentaires.

Ces résultats ont permis de vérifier que le coût de la journée d'hospitalisation aux différentes unités (Pavillon M, Pavillon N, Pavillon O et Pavillon K) est respectivement, 17960, 27402, 17558, 34458. La journée d'hospitalisation la plus élevée de l'hôpital est celle du pavillon K

L'étude de **Mme Wone Sokhna Aissatou Wone (2011)**, dans son travail « Analyse du cout du dépistage du cancer du col de l'utérus par le frottis cervico vaginal par la méthode ABC : cas du service d'Anatomo-pathologie de l'Hôpital Artistique Le Dantec » l'auteur a voulu montrer le coût de la prestation qu'elle va comparer à la tarification en vigueur. Pour réaliser son travail, elle a utilisé des techniques et des méthodes de collecte que sont l'observation, les entretiens, et la revue documentaire. Son hypothèse a été l'objet d'une vérification qui a infirmé que la tarification actuelle permet de couvrir les coûts réels du test de dépistage du cancer du col de l'utérus par le frottis cervico-vaginal à l'Hôpital Artistique Le Dantec. Le résultat de l'étude à montrer que le tarif recouvre que 33 ,9% du coût de revient du frottis cervico-vaginal.

Pour la suite de notre travail, nous allons maintenant aborder le cadre opérationnel de notre étude.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 2 : LA METHODOLOGIE DE L'ETUDE ET LE CADRE D'ETUDE

2.1. La méthodologie de l'étude

La collecte de données est une partie importante lors de la mise en œuvre d'une étude. Elle permet de recueillir toutes les informations nécessaires pour l'analyse et l'interprétation de ces informations. Dans le cadre de notre étude, c'est-à-dire la démarche de la méthode ABC, elle permet de recueillir les informations nécessaires à la définition des activités, à l'identification des ressources et des objets de coûts. Elle sert à déterminer les relations entre les éléments précédemment énoncés et les volumes des inducteurs retenus.

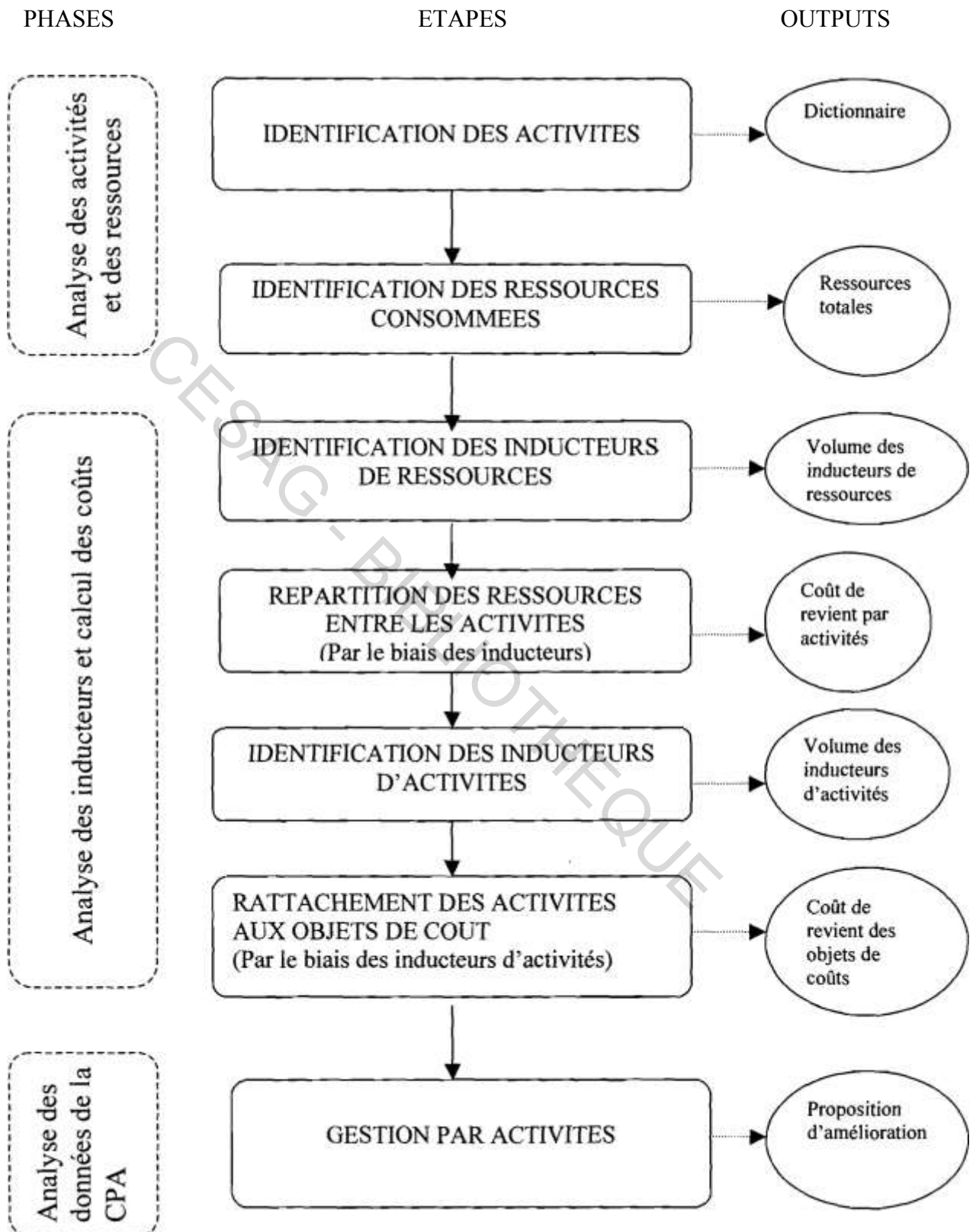
Ce travail de collecte de données nécessite l'engagement de la direction, la participation des opérationnels et leurs étroite collaboration. Toutes ces conditions réunies permettent de travailler dans un climat serein et un respect de l'échéancier.

Nous présenterons le modèle théorique de notre étude, les méthodes de collecte de données, la mise en œuvre des techniques et la démarche d'analyse des données.

2.1.1. Modèle théorique

Le modèle théorique que nous proposons permettra dans un premier temps d'identifier les activités, les ressources consommées par les activités et les inducteurs de ressources. Ensuite la répartition des ressources entre les activités par le biais des inducteurs. Par la suite nous identifions les inducteurs d'activités et la répartition des objets de coûts par le biais des inducteurs d'activités. Enfin l'analyse des données de la comptabilité par activité (CPA) va permettre de faire des propositions d'améliorations.

Figure 5: Modèle théorique



Source : Nous-mêmes à partir de la revue de littérature

Des techniques de collecte de données seront utilisées pour recueillir les informations nécessaires à l'obtention des outputs du modèle théorique.

2.1.2. Les techniques de collecte des données

Après avoir exposé les objectifs de l'étude par une rencontre avec les opérationnels, nous nous attèlerons à la collecte de données au cours de laquelle plusieurs techniques seront utilisées : l'observation, l'interview, l'analyse documentaire.

- **La technique de l'observation directe** : Très fondamentale, l'observation renseigne sur la réalité des situations. Elle est une méthode de confirmation de données recueillies à partir d'autres techniques. Elle a donc une dimension double : recueillir et fiabiliser ou enrichir l'information. Nous allons observer toutes les catégories professionnelles en les assistants dans leurs tâches quotidiennes avec l'équipement nécessaire à l'activité. L'importance de cette technique est de permettre aussi une connaissance de la répartition du temps du personnel entre les activités. L'observation directe permet d'aborder l'analyse de la valeur des activités menées, les conditions de leur réalisation et la consommation des ressources. Seule l'observation donne un aperçu de la mesure de l'utilisation de certaines ressources identifiées.

Il sera question aussi de rechercher la cause de certaines activités, il s'agira de voir quel est le déclencheur ou le facteur de consommation de chaque action.

- **La technique de l'interview** :

Dans le domaine des études qualitatives, l'entretien individuel est la technique la plus utilisée pour sa simplicité de mise en œuvre. Elle nécessite une préparation de l'interviewé et l'intervieweur. Elle permet d'identifier les activités dans la comptabilité par activité (CPA) et de compléter les informations recueillis lors de l'observation directe. La qualité des données recueillies dépend fortement de l'implication et de l'expérience de la personne (chargé d'étude, psycho-sociologue...) Qui mène l'entretien individuel. L'interlocuteur doit savoir accorder une attention positive et une écoute active au sujet.

Les interviews seront sollicitées au niveau des chefs de service, des surveillants, des médecins et des équipes en soins infirmiers. Les interviews permettront de recueillir des informations et de compléter les éléments relevés au cours de l'observation.

Les responsables des services administratifs et de soutien seront interviewés par rapport aux prestations qu'ils offrent.

- **L'analyse documentaire** : Elle complète les données des techniques précédentes, c'est un excellent moyen de confirmation ou de validation. Nous envisageons de consulter le grand livre de la comptabilité, le registre d'entrée et sortie de la pharmacie, le registre de la comptabilité des matières de la maintenance, le projet d'établissement de l'hôpital 2013-2017.

La section qui suit porte sur la mise en œuvre des techniques exposées précédemment.

2.1.3. Mise en œuvre des différentes techniques

Nous avons effectué un stage de trois mois à l'HALD, période durant laquelle nous nous sommes fixés deux objectifs : d'abord connaître le fonctionnement de la structure d'une manière globale et ensuite recueillir les données nécessaires pour mener à bien notre étude. Nous avons effectué un mois de stage dans le Service Administratif et Financier (SAF), ce qui nous a donné l'opportunité d'apprendre le fonctionnement de ses divisions : division des entrées et des sorties, division de l'approvisionnement, division des finances et la division de la comptabilité des matières. Nous en avons aussi profité pour faire des interviews à ces chefs de divisions et également aux chefs de divisions du contrôle de gestion et celle du recouvrement.

Ce stage a permis de connaître les différents liens existants entre les services médicaux, les services d'aide aux diagnostics et l'administration. Nous avons constaté que la structure ne dispose pas de comptabilité analytique, le taux de recouvrement de la dette est trop faible.

La collecte de données se fera au niveau du service de Curie, plus particulièrement à la salle de chimiothérapie, au bloc opératoire de la chirurgie, à la salle de la radiothérapie, aux différents comptables de matière et à l'unité de la rééducation. Mais également nous collecterons des données aux services de la maintenance, de la direction, aux ressources humaines, et à l'Agent comptable publique (ACP).

Les besoins en information recueillis seront destinés à une analyse suivant une démarche et ce par l'intermédiaire de quelques outils.

2.1.4. La démarche d'analyse des données

Les données recueillies seront traitées manuellement et une grande partie par traitement informatique. Le logiciel Excel aidera à la confection des différents tableaux et le logiciel Word pour le traitement de texte.

Les outils d'analyses de données que sont les logiciels Word et Excel serviront à analyser les données recueillies au cours de la phase de collecte de données.

Grâce au logiciel Excel, il sera élaboré tous les tableaux préalables au calcul de coût des diverses ressources absorbées par les activités et relatives à la période d'étude. Ce sont entre autres, les tableaux de dotations aux amortissements, des consommables, des fournitures d'entretien et de bureau, des charges de fournitures d'eau et d'électricité, des charges administratives et des charges de soutien.

Nous confectionnerons d'autres tableaux intermédiaires permettant d'aboutir au calcul du coût des objets de coûts. Ce sont entre autres :

- Le tableau de la répartition des ressources par le biais des inducteurs de ressources identifiés,
- Le tableau de calcul des coûts des activités dédiées aux objets de coûts par l'usage des inducteurs d'activités sélectionnés.

Les coûts obtenus par l'agencement de ces études feront l'objet de l'analyse qui constitue l'étape ultime de l'étude.

2.2. La présentation du cadre d'étude

2.2.1. Présentation de l'hôpital

- **Historique**

Dès 1868, il est fait état d'une case-hôpital où les Sœurs de l'Immaculée Conception soignent les malades qui ont recours à elles et logent les femmes malades abandonnées. Mais ce n'est qu'en Août 1912 qu'est créé l'Hôpital Civil de DAKAR en remplacement de la Case hôpital.

A ce moment-là, il était appelé « Hôpital Central » et cette dénomination montrait la vocation que l'on entendait lui donner : une place privilégiée au niveau de DAKAR. Puis le nom change, les populations autochtones l'appellent « Hôpital Indigène » sans doute par opposition à « Hôpital Colonial » puisqu'à cette époque, l'Hôpital Principal avait une vocation militaire.

En 1932, il est dirigé par le Directeur de l'Ecole de Médecine et comprend alors 400 lits et 104 agents y travaillent. C'est en 1956 que cet établissement prend le nom d'Hôpital Aristide Le Dantec en souvenir de ce Professeur Agrégé qui a dirigé pendant plusieurs années l'Ecole de Médecine de DAKAR. Il ne comptait alors que 10 services médicaux spécialisés dans divers domaines de la Médecine. En 1962, il est érigé en Centre Hospitalier Universitaire avec une triple mission de soins, de formation et de recherche, devenant ainsi le premier CHU de l'Afrique de l'Ouest Francophone.

L'hôpital a été érigé en Etablissement Public de Santé par décret N° 99-852 du 27 août 1999 en application des lois 98 - 08 du 12/02/98 portant réforme hospitalière et 98-12 du 02/03/98 relative à la création, à l'organisation et au fonctionnement des établissements publics de santé.

Conformément aux dispositions des lois suscitées et leurs décrets d'application, l'hôpital Aristide Le Dantec dispose désormais, d'un organe délibérant : le Conseil d'Administration, d'un organe d'exécution des délibérations du Conseil d'Administration : la Direction, et de deux organes consultatifs : la Commission Médicale d'Etablissement (CME) et le Comité Technique d'Etablissement (CTE).

➤ Géographique

Situé au Sud de la ville de Dakar, l'hôpital Aristide Le Dantec se trouve dans une région où se concentre l'écrasante majorité de la population sénégalaise. En effet, dans la ville de Dakar, sont concentrées plus de 70% des activités économiques. Cette particularité a fait drainer

beaucoup d'individus vers la capitale à la recherche d'un emploi. Ce surpeuplement associé à des conditions de vie précaires pour la majorité des populations entraîne un risque de sur morbidité et de surmortalité.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Figure 6 : Localisation de l'HALD



Source : projet d'établissement HALD 2013-2017

➤ **Rappel de la mission actuelle de l'hôpital**

La mission de l'hôpital Aristide le Dantec s'inscrit dans le cadre de la loi sur la réforme hospitalière dont l'un des objectifs est de garantir l'accessibilité financière des soins à toutes les populations et la dispensation de soins de qualité. Etant la dernière référence dans la pyramide sanitaire, l'HALD a une triple mission : soins, formation et recherche.

C'est dans ce cadre qu'il a contribué à la formation de plusieurs générations de médecins, infirmiers, sages-femmes, s etc.

➤ **Cadre spatial et architectural**

La configuration architecturale de l'hôpital Aristide Le Dantec en fait une structure de type pavillonnaire ; il n'y a aucun lien fonctionnel entre les différents services et cela constitue un véritable handicap. Il n'y a, non plus, aucune possibilité d'extension en hauteur des bâtiments. S'impose alors la nécessité de reconstruire l'hôpital selon les normes en vigueur.

➤ **Services existants et leur organisation**

L'hôpital Aristide Le Dantec est composé de services administratifs, médicaux, chirurgicaux, médico-techniques et de soutien. Les services médicaux, chirurgicaux et médico-techniques se composent comme suit :

➤ **Services médicaux et spécialités médicales :**

La Médecine interne. Les services de Néphrologie et de Gastro-entérologie, La Pédiatrie, La Dermatologie, La Cardiologie.

➤ **Services chirurgicaux et spécialités chirurgicales :**

La Chirurgie générale. La Chirurgie Pédiatrique, L'Orthopédie-traumatologie, L'Urologie-andrologie, L'Institut Curie (Cancérologie), L'Oto Rhino Laryngologue (O.R.L.), L'Odontologie, La stomatologie, L'Ophtalmologie, L'Anesthésie-Réanimation, La Clinique Gynécologique et obstétricale.

➤ **Services d'aide aux diagnostics**

Le Laboratoire de biochimie. Le Laboratoire de biologie. Le laboratoire de bactériologie, le Laboratoire de cytologie, Le laboratoire de parasitologie, le laboratoire d'anatomie pathologie, La Radiologie, La Pharmacie

Tous les services cliniques de l'hôpital mènent des activités de consultation, d'hospitalisation, d'enseignement et de recherche, conformément aux missions dévolues à l'HALD. Ils sont appuyés par les services d'aide au diagnostic, les services administratifs et le service technique de maintenance.

➤ **Organisation de la prise en charge des usagers**

L'un des objectifs de la réforme hospitalière est de garantir un service public de santé de qualité à toute la population, en vertu du principe du droit à la santé garanti par la constitution sénégalaise. Cependant, dans tout système de santé, l'accès aux soins ayant un coût, les prestations doivent être couvertes pour leur prise en charge par un tiers. Ainsi, sauf pour les cas d'urgence qui doivent être pris en charge avant toute formalité administrative, tout

patient doit être en règle avec les services de facturation avant de bénéficier de soins. Les formalités administratives varient selon le mode de prise en charge :

➤ **Patients à ses frais (PAF)**

Le patient doit s'acquitter du ticket modérateur s'il s'agit d'une consultation ou d'examens médicaux et s'il s'agit d'une hospitalisation, il doit verser une caution couvrant 10 journées d'hospitalisation selon la catégorie.

➤ **Patient détenteur d'un titre de garantie (lettre de garantie ou imputation budgétaire)**

Si la prise en charge est couverte par le titre de garantie à 100%, le patient est entièrement pris en charge sans aucun paiement préalable ; dans le cas contraire, il s'acquitte de sa quote-part.

- ✓ Si le patient est un accidenté du travail, Il produit un carnet d'accident du travail
- ✓ Si le patient est un accidenté de la circulation, La compagnie d'assurances ou le fonds de garantie automobile s'occupe de la prise en charge des frais d'hospitalisation.
- ✓ Si le patient est un cas social, Le service social, après enquête, propose à la Direction la quote-part du coût des prestations à faire supporter au patient. Après validation par la Direction, le patient est orienté au niveau des services de facturation pour l'accomplissement des formalités de prise en charge.

➤ **Dispositifs de gratuité**

- ✓ Le plan sésame qui est une des politiques de gratuité de l'Etat sur les personnes âgées de 60 ans et plus, est appliqué dans l'hôpital. Ce pendant ces personnes bénéficient gratuitement du ticket modérateur mais les charges en médicament feront l'objet d'un paiement direct.
- ✓ L'hémodialyse
- ✓ la césarienne

➤ **Administration et gestion**

✓ **Organigramme et Structure de Fonctionnement**

Avec la mise en œuvre de la réforme hospitalière qui a conduit à l'érection des hôpitaux en Etablissements Publics de Santé, leur organisation est désormais soumise à un nouveau cadre juridique défini par les textes suivants :

- Loi N° 98 08 du 12 février 1998 portant réforme hospitalière
- Loi N° 98 12 du 12 février 1998 relative à la création, à l'organisation et au fonctionnement des EPS
- Décret N° 98 701 du 26 Août 1998 relative à l'organisation des EPS
- Décret N° 98 702 portant organisation administrative, financière des EPS

En se conformant à ce nouveau cadre juridique, un organigramme définissant les relations entre la tutelle, l'organe de délibération, les organes consultatifs et les organes d'exécution, a été élaboré par le CESAG et mis en place dans les EPS.

✓ **La tutelle**

En application de l'article 14 de la loi 98 - 12, l'Hôpital Aristide Le Dantec est placé sous la tutelle financière du Ministère chargé de l'Economie et du Plan et sous la tutelle technique du Ministère de la Santé et de l'Action sociale.

✓ **L'organe de délibération : Le Conseil d'Administration**

Dans chaque EPS, il est mis en place un Conseil d'Administration qui définit la politique de l'établissement et délibère sur toutes les mesures concernant sa gestion. Le Conseil d'Administration de l'HALD arrête le budget de fonctionnement et d'investissement de l'hôpital. Il délibère sur le budget, les comptes prévisionnels, les comptes de fin d'exercice ainsi que les emprunts. Il revient également au Conseil d'Administration de fixer le tarif des prestations dans une fourchette de prix établie par arrêté interministériel. Les délibérations du Conseil d'Administration portent aussi sur les conventions de coopération et les accords entre hôpitaux. La durée du mandat des administrateurs est de trois ans renouvelables, sans limitation.

➤ **Les organes consultatifs : la CME et le CTE**

✓ **La Commission Médicale d'Établissement (CME)**

Elle est composée de l'ensemble des chefs de services médicaux, pharmaceutiques et odontologiques, et de trois représentants des corps des médecins, pharmaciens et chirurgiens-dentistes non chefs de service élus par leurs pairs. Elle est présidée par un médecin qui collabore étroitement avec le Directeur. Elle est consultée sur toutes les questions relatives aux soins et assure la promotion de l'évaluation de la qualité des soins au sein de l'établissement.

La réforme met un accent particulier sur la responsabilité des médecins qui vont concevoir et mettre en œuvre le volet médical du projet d'établissement dans le cadre de la Commission Médicale d'Établissement.

L'avis de la CME est requis sur toutes les questions relatives à la pratique médicale. En outre, elle émet un avis sur le projet d'établissement, le projet de budget, le tableau des emplois du personnel médical etc....

✓ **Le Comité Technique d'Établissement (CTE)**

Il a pour rôle de faire participer le personnel technique de l'établissement à la résolution des problèmes touchant à l'hygiène, à la sécurité, au plan de formation, à la politique d'intéressement, aux conditions et à l'organisation du travail dans l'établissement, etc. Il est composé d'un représentant de chaque catégorie du personnel désigné par ses pairs. Présidé par le Directeur, il se réunit au moins deux fois par an.

➤ **Les organes exécutifs**

Il s'agit de la Direction et de tous les services qui participent à la mise en œuvre de la politique définie par le conseil d'Administration.

✓ **Organisation interne des services administratifs et de gestion**

L'organigramme est composé par les services suivants :

- Cellule contrôle de gestion,
- Cellule d'Audit interne,
- Cellule de communication

- Cellule de passation des marchés ;
- Cellule Partenariat ;
- Service Administratif et financier ;
- Service des Soins Infirmiers ;
- Service Social ;
- Service des Ressources Humaines ;
- Service Technique de Maintenance,
- Agence Comptable

Présentement, tous les services proposés par l'organigramme sont fonctionnels.

En l'absence de manuels de procédures adaptés à la structure permettant la participation de tous les acteurs et décrivant clairement les missions et tâches de chacun, des procédures informelles sont quelquefois utilisées. Toutefois, des termes de référence ont été élaborés en vue d'avoir un manuel des procédures financières et comptables validé par le conseil d'administration (CA). Aussi, l'absence de la planification, du suivi et de l'évaluation (plan stratégique) a-t-il des effets négatifs sur la performance de la structure.

✓ **Organisation interne des services médico-chirurgicaux et d'aide au diagnostic**

Ces services sont placés sous la responsabilité d'un médecin-chef de service assisté dans ses fonctions par un surveillant de service. A l'HALD, tous les chefs de services Médico-techniques sont des enseignants de rang magistral. Leurs collaborateurs sont également hospitalo-universitaires (Maître de conférences, maître assistant, assistant).

Le surveillant de service assure la gestion du matériel et est chargé de l'organisation des soins dans le service. Par ailleurs, il veille au respect du règlement intérieur de l'hôpital par les agents relevant de son service.

✓ **Ressources Financières**

Les ressources financières proviennent principalement de la subvention de l'Etat et des recettes générées par les activités des services. En outre, l'hôpital reçoit dès fois, en cours d'exercice, une subvention spéciale, un appui financier des partenaires au développement ou des dons.

✓ **Ressources Matérielles** : Infrastructures et équipements

- **Les infrastructures et équipements** se caractérisent par leur vétusté. L'âge de la plupart des bâtiments remonte à l'époque coloniale et du fait de leur état de dégradation très avancé, de nombreuses dépenses de réhabilitation sont engagées pour les rendre fonctionnels.
- Il en est de même pour les **équipements médicaux** dont les dernières acquisitions datent essentiellement de 1993 avec la coopération japonaise.

Ils sont ainsi sujets à des pannes fréquentes, engendrant de nombreuses dépenses de maintenance.

Certains services sont cependant dotés de quelques équipements de pointe : simulateur en Cancérologie, angiographie en cardiologie, appareils de dernière génération en Cytogénétique etc.

2.2.2. Présentation du service Joliot de Curie

Notre travail a eu pour cadre l'Institut du cancer de l'université cheikh Anta Diop de Dakar. L'Institut est basé dans l'établissement public de santé de l'hôpital Aristide Le Dantec.

Présentation de la cancérologie de JOLIOT CURIE :

2.2.2.1. Historique

L'institut Joliot Curie est fondé en 1964 et dirigé par le Professeur Mamadou Diop, chirurgien anatomiste. Le centre est conçu comme un centre de lutte contre le cancer, il comprend les unités suivantes :

- la chirurgie ;
- la chimiothérapie ;
- la radiothérapie.

L'unité de la radiothérapie comprend un seul appareil de cobalt, installé initialement en 1985, il s'est dégradé progressivement. En 2007, IL y'a eu une nouvelle installation d'un cobalt et d'un simulateur, avec l'appui des partenaires comme l'Institut nationale du cancer en France et

l'association Physicien Médical sans frontière (PMSF). Ce centre était jusqu' en Octobre 2010 le seul centre de l'Afrique de l'ouest francophone. (Inauguration d'un centre en Mauritanie le 29 Novembre 2010).

Actuellement l'unité reçoit cinquante (50) à soixante patientes (60) par jour. Le continent africain est très sous équipé en appareil de radiothérapie.

Le service de cancérologie reçoit à environ 3826 patients par année (Etude rétrospective dossiers Institut Joliot-Curie, du 1^{er} janvier au 31 décembre 2017), et cette demande ne cesse de croître au fil des années, 1372 cas (Rapport d'activité 2008,2009)¹¹

2.2.2.2. Missions

L'Institut Jolie Curie de Dakar fait la promotion de trois vocations : c'est-à-dire les soins, l'enseignement et la recherche.

➤ Les soins

La structure dispense des soins médicaux et paramédicaux (consultations, soins infirmier, la chimiothérapie, la radiothérapie et la chirurgie). Elle reçoit toutes les patientes et tous les patients provenant de l'Afrique francophone, plus particulièrement les pays limitrophes. Il favorise l'équité et l'égalité à l'accès aux soins pour toutes les patientes et tous les patients atteints de cancers et d'origine différents.

➤ L'enseignement

Le centre reçoit les étudiants en médecine, qu'ils soient nationaux ou étrangers, en plus les stagiaires en soins infirmiers. Le centre est rattaché à l'université Cheikh Anta Diop de Dakar pour servir de terrain pratique pour l'enseignement supérieur en médecine.

➤ La recherche

¹¹ Rapport d'activité (2008-2009), HALD.

Elle est motivée par l'amélioration de la prise en charge du cancer et de la prévention dans le pays et la sous-région.

2.2.2.3. Présentation des ressources

Pour répondre à cette demande de soins en cancérologie, le service est obligé de mobiliser les ressources suivantes :

➤ les ressources humaines

Le service présente une équipe de ressources humaines pluridisciplinaire, qui offrent un service continu à la population sénégalaise et africaine. Le tableau suivant (n° 4) résume le personnel d'Institut Joliot Curie.

Tableau 4 : Personnels d'Institut Joliot Curie

Institut Curie	Effectif
Aide archiviste	1
Aide Infirmier	4
Aide Instrumentiste	1
Coutrière	1
Garçon de salle	3
Infirmier Breveté	2
Infirmier d'Etat	3
Médecin Cancérologue	1
Médecin Colposcopie	1
Médecin Généraliste	2
Médecin Onco-chimiothérapeute	8
Pharmacien	1
Physicienne Médicale	3
Secrétaire	2
Technicien Supérieur en imagerie médicale	7
Technicien Anesthésiste	1
Médecin Anesthésiste	4

Maitre-Assistant	1
TOTAL	44

Source : (ressource humaine, données 2018)

➤ **les ressources matérielles**

Le service présente actuellement trois bâtiments, deux anciens qui abritent le bloc opératoire, les trois salles de chimiothérapie, la grande salle d'hospitalisation qui est récemment réhabilitée par la LISCA, les bureaux des professeurs, le secrétariat du service, les salles du bloc de la radiothérapie qui sont dotés d'équipements neufs et de haute qualité (scanner dosimétrie, accélérateur pour soins de radiothérapie), les bureaux des médecins radiothérapeutes.

Et un autre bâtiment qui vient d'être réceptionné, il abrite l'accueil des patients atteints du cancer, l'archivage des documents et des dossiers des patients en cours de traitements, et les bureaux des médecins responsables du traitement de la chimiothérapie.

➤ **les ressources financières**

Le service reçoit une subvention de l'Etat de 25 000 000 francs (Projet d'établissement HALD, 2013-2017), pour appuyer les dépenses de fonctionnement, la formation continue et la recherche.

DEUXIEME PARTIE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 3 : LE PROCESSUS DE TRAITEMENT DU CANCER DU SEIN

Le processus de traitement du cancer du sein se fait en plusieurs étapes selon le niveau d'évolution de la maladie (stade 1, stade 2, stade 3, stade 4). La patiente est obligée de suivre un circuit dans la structure, allant du service d'accueil jusqu'à l'institut de Curie.

3.1. Le circuit de la patiente

3.1.1. Service d'accueil et facturation

La patiente qui arrive pour la première fois dans la structure, est obligée de passer par l'accueil où elle sera orientée vers la facturation, c'est à ce niveau qu'elle sera enregistrée sous un numéro qui permettra de l'identifier dès qu'elle aura un rendez-vous dans l'hôpital. Elle paye le ticket pour la consultation.

3.1.2. Consultation au service de Curie

Reçue en consultation, cela permet l'ouverture de dossier pour elle, ensuite la confirmation du diagnostic par la prescription d'examen paraclinique (mammographie, biopsie, bilan standards).

3.1.3. La mammographie à l'imagerie médicale

Très utile pour la connaissance de la nature de la masse et de sa taille. Elle aide à la prise de décision du médecin par rapport au traitement à prescrire.

3.1.4. La biopsie au service médical

C'est un prélèvement de cellules au niveau de la masse destiné au laboratoire anatomopathologie, pour la confirmation ou infirmation du cancer après analyse du prélèvement.

Le bilan standard aux laboratoires d'analyse (biologie, hématologie, biochimie, cytologie, bactériologie)

Il permet de connaître la situation sanitaire de la patiente avant d'entreprendre un traitement. Ces analyses sont souvent effectuées aux laboratoires :

- **biologie & hématologie** : (numération formules sanguines (NFS), créatinémie, glycémie, cholestérol, triglycéride, groupe sanguin rhésus...etc.
- **biochimie** : ionogramme sanguin, azotémie, créatinémie, uricémie, bilan hépatique...etc.
- **cyto-bactériologie** : examen cyto-bactériologie des urines (ECBU), antibiogramme, analyse bactériologique des sécrétions bronchopulmonaire...etc.

3.1.5. L'approvisionnement de sang à la banque de sang

Elle s'effectue tous les jours ouvrables de la semaine aux différents patients de l'hôpital qui en ont besoin. La chimiothérapie occasionne souvent une anémie, ce qui fait que certaines patientes ont besoin de transfusion sanguine lors de leur traitement de chimiothérapie.

La prescription du traitement dépend de l'analyse de tous ces examens paracliniques pour que son médecin traitant lui propose le traitement adapté à sa situation sanitaire.

3.2. Les étapes du traitement

Les femmes atteintes d'un cancer du sein bénéficient de traitements choisis en fonction du stade de la maladie (stade I, stade II, stade III, stade IV), de la nature du cancer. Quatre techniques sont principalement utilisées : la chirurgie, la radiothérapie, la chimiothérapie et les thérapies ciblées.

3.2.1. La chimiothérapie

Fréquent, le traitement par chimiothérapie repose sur la prise de médicaments par voie intraveineuse, qui va s'attaquer aux cellules cancéreuses, en les détruisant ou en stoppant leur croissance. Elle nécessite la mobilisation de ressources financières énormes à cause des médicaments très chers utilisés lors du traitement.

3.2.2. La chirurgie

Face au cancer du sein, la chirurgie reste l'acte thérapeutique principal, car elle permet de retirer la tumeur. En fonction de la taille de la tumeur, l'opération sera ou non complétée par d'autres traitements. Si elle est d'emblée faite on parle de traitement conservateur. A défaut elle

est toujours précédée par la chimiothérapie. Aujourd'hui, cette chirurgie cherche à être la moins traumatisante.

3.2.3. La radiothérapie

Plus de la moitié des patients souffrant d'un cancer reçoivent un traitement par radiothérapie de manière isolée ou associée à d'autres méthodes. Elle consiste à utiliser des rayons pour détruire les cellules cancéreuses en bloquant leur capacité à se multiplier. Elle nécessite un investissement très lourd en matière d'équipements et de renforcement de capacité du personnel sur place.

3.2.4. Et les thérapies ciblées

Si l'hormonothérapie peut être considérée comme la première thérapie ciblée contre le cancer du sein, d'autres médicaments plus récents ouvrent une nouvelle voie thérapeutique en s'attaquant spécifiquement à la tumeur.

3.2.4.1. L'hormonothérapie

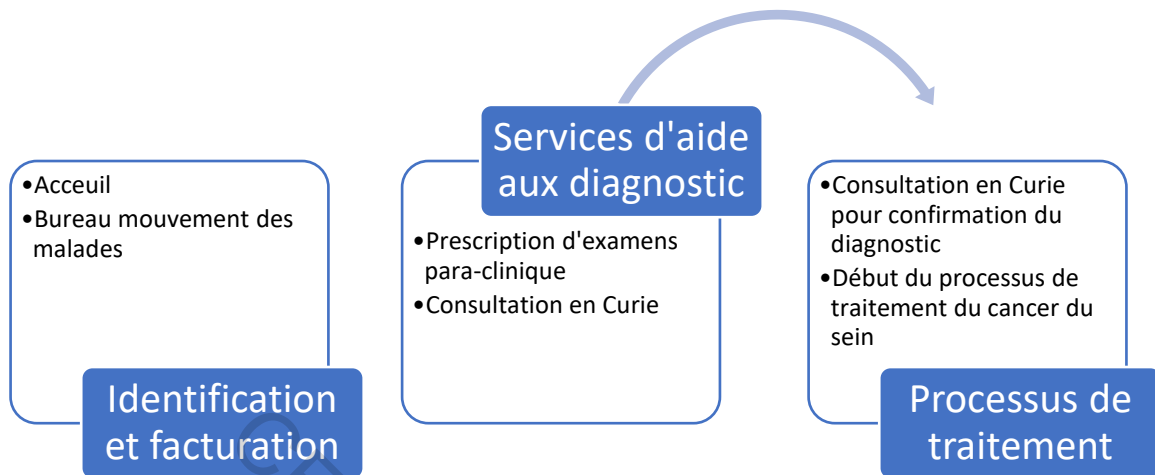
Certaines cellules cancéreuses sont stimulées par des hormones. Ces cancers hormono-dépendants peuvent être traités par un traitement hormonal. Elle repose sur une prescription du médecin.

3.2.4.2. La rééducation

La rééducation est un ensemble de moyens physique, manuel, instrumentale, techniques, utilisés dans un but thérapeutique pour répondre aux besoins de soins kinésithérapeutes.

Certaines patientes atteintes du cancer du sein, présentent après la chirurgie, un lymphœdème du membre supérieur qui est liée à une ablation des ganglions axillaires lors de l'intervention chirurgicale. Elles sont obligées de recourir à la kinésithérapie pour bénéficier de drainage lymphatique du membre supérieur.

Figure 7: Le circuit de la patiente



Source : nous même

Dans cette étude nous allons nous focaliser sur le calcul ponctuel des coûts du traitement qui sont réparties en trois phases : la chimiothérapie, la chirurgie et la radiothérapie.

Chapitre 4 : MISE EN ŒUVRE DE LA METHODE ABC A L'HALD

Dans ce chapitre nous allons d'abord identifier toutes les activités qui sont directement liées au processus de traitement du cancer du sein ; ensuite nous procéderons à l'identification de toutes les ressources consommées par ces activités ; et par la suite nous ferons l'affectation des ressources aux différentes activités.

Par ailleurs nous élaborons des inducteurs de ressources dont celui qui sera retenu, nous permettra d'avoir le volume des ressources et mesurer enfin le coût de l'inducteur de ressources. Ces informations obtenues nous faciliteront le calcul des couts des activités.

Une fois ces coûts des activités obtenus, nous élaborons des inducteurs d'activités qui feront l'objet des calculs des coûts de revient de ces activités. Et enfin le regroupement de ces activités en processus permettra de calculer le coût du traitement du cancer du sein supporté par la structure.

Nous allons terminer cette section par des discussions et l'élaboration de recommandations par rapport aux résultats de ces calculs de coûts.

4.1. Elaboration de la liste des activités

Après trois mois de stages au sein de l'hôpital Aristide Le Dantec (HALD), nous avons dressé une liste d'activités qui entre dans le processus de traitement du cancer de sein. Cette liste a été validée par le médecin responsable des consultations de la chimiothérapie lors de notre interview. L'observation effectuée lors des consultations a permis également de confirmer cette liste.

Tableau 5: Liste des activités identifiées

N° ordre	Activités	Processus technique			Processus non technique
		SP1	SP2	SP3	
1	Identification et tarification	X			
2	Consultation 1		X		
3	Mammographie		X		
4	La biopsie		X		
5	Analyse des prélèvements		X		
6	Bilan standards		X		
7	Echo-cardiaque		X		
8	Consultation 2		X		
9	Approvisionnement en sang			X	
10	La chimiothérapie			X	
11	La mastectomie			X	
12	Soins infirmiers			X	
13	Consultation 3			X	
14	Consultation 4			X	
15	Scanner dosimétrie			X	
16	La radiothérapie			X	
17	L'hormonothérapie			X	
18	La rééducation			X	
19	Entretien des locaux			X	
21	Maintenance				X
22	Gardiennage				X

Source : nous même

Ce tableau nous permet l'identifier les activités en fonction du type de processus.

Le processus technique est considéré comme étant toutes les activités liées directement au traitement et prend en compte presque toutes les activités. Les activités telles que la maintenance et le gardiennage rentre dans le processus non technique.

4.2. Identification des ressources consommées par les activités

Nous avons effectué des observations, des entretiens individuels avec les chefs de services, les majors administratifs, certains prestataires durant toute la période de notre stage. La collecte de données issue de ce stage a permis d'identifier une liste de ressources consommées par les activités. Ce tableau suivant permet illustrer ces ressources.

4.2.1. Identification des ressources consommées par les ressources humaines

Tableau 6 : Liste des ressources consommées par les ressources humaines

N° ORDRE	RESSOURCES
1	Agents de facturation
2	Médecin
3	Médecin et TSS en radiologie
4	Laborantin
5	Technicienne de surface
6	Technicien maintenance
7	Chauffeur
8	Gardiens
9	Infirmiers
10	Responsable des commandes
11	Chirurgiens
12	Instrumentiste
13	Anesthésiste technicien
14	Anesthésiste médecin
15	Kinésithérapeute
16	Technicien physicien
17	Secrétaire
18	Cardiologue
19	Médecin radiothérapeute / TSS

Source : nous-même

Ce tableau montre l'ensemble des acteurs qui rentrent dans les deux processus.

4.2.2. Identification des ressources Matérielles

Les ressources matérielles se compose en plusieurs catégories, les ressources en fournitures et consommables de bureau, les mobiliers de bureau, les équipements, les bâtiments, et les installations. Les immobilisations concernent les mobiliers de bureau (table de consultation, les armoires, les chaises, tables de bureau etc.), les équipements (microscope, scanner, appareil respiratoire, appareil endoscope, aspirateur amovible etc.), les bâtiments (salle de chimiothérapie, salle de radiothérapie, salle de pansement, salle opératoire etc.), et les installations (eau, électricité, téléphone, internet). Les charges des immobilisations seront considérées en termes d'amortissements durant la période de notre étude. En ce qui concerne les fournitures et consommables de bureau (Bic, aiguille de trocart, seringue, blouses masques etc.), leurs charges seront calculées en fonction de la quantité consommé. (Voir annexe 1 : la liste complète)

Pour connaitre la quantité ressources consommé par ces activités, nous avons identifié une liste d'inducteurs de ressources qui a servi de base pour calculer le volume de ces inducteurs.

4.3. Identification des inducteurs de niveau 1 et leurs volumes

Pour l'ensemble des ressources identifiées, nous donnerons d'abord plusieurs inducteurs et ensuite nous en retenons un, et calculer son volume par rapports à la période de l'étude considéré, c'est-à-dire de Janvier 2018 au mois de Juin 2018 (6 mois).

Tableau 7: inducteurs de ressources humaines et leurs volumes

Ressources	Inducteurs	Inducteur retenu	Volume / cancer du sein
HUMAINES			
Agents de facturation	Temps de travail ; nombre patient factures	Temps de travail	1040
Médecin	Temps de travail ; nombre patients consultes	Temps de travail	212,5
Médecin et TSS en radiologie	Temps de travail ; nombre de clichés ; nombre de patients	Temps de travail	1040
Laboratoire	Nombre d'analyses ; nombre de patients ; temps de travail	Temps de travail	1040
Technicienne de surface	Surface utilisée ; temps de travail	Temps de travail	1040
Technicien maintenancier	Nombre d'appareils entretenus ; temps de travail	Temps de travail	1040
Chauffeur	Temps de travail ; distance parcourue ; nombre de voyages	Temps de travail	130
Gardien	Temps de travail ;	Temps de travail	1040
Infirmier	Temps travail ; nombre de patients traites ;	Temps de travail	1040
Responsable des commandes	Temps de travail ; le nombre de commande ;	Temps de travail	1040
Chirurgiens	Temps d travail ; nombre de patients opérés ;	Temps de travail	824
Instrumentiste	Temps de travail ; nombre de patients opérés ;	Temps de travail	824
Anesthésiste technicien	Temps de travail ; nombre de patients anesthésies ;	Temps de travail	824
Anesthésiste médecin	Temps de travail ; nombre de patients anesthésies ;	Temps de travail	824
Kinésithérapeute	Temps de travail ; nombre de patients traites	Temps de travail	4,25
Technicien physicienne	Temps de travail ; nombre de patients reçus	Temps de travail	1040
Secrétaire (3 agents)	Temps de travail ; nombre de rv donnees	Temps de travail	1040
Cardiologue	Temps de travail ; nombres d'écho-cœurs réalisées	Temps de travail	212,5
Médecin radiothérapeute / TSS	Temps de travail ; nombre de traitement réalisées	Temps de travail	1040
Total		Temps de travail	15295,25

Source : nous-même

Le volume global effectué par les ressources humaines est 15 295, 25 heures.

Tableau 8: Inducteurs de ressources matérielles et leurs volumes

	Inducteur retenu	Volume /Cancer	Volume/Cancer de sein	Clés
Fournitures de bureau et consommables	Quantité consommée	13 344	3002,4	0,225
Équipements	Durée d'utilisation	13 520	3042	0,225
Mobiliers de bureau	Quantité disponible	94	21,15	0,225
Locaux	Durée d'utilisation	12 480	2808	0,225
Voiture ambulance	Durée d'utilisation	1040	234	0,225
Assurance ambulance	Durée d'utilisation	1040	234	0,225
Eau	Nombre de points d'eau	46	10,35	0,225
Electricité	KW consommés	3,639705882	0,81893382	0,225
Carburant	Nombres de jours	4,333333333	0,975	0,225
Téléphone	Nombre de postes de téléphones			0,225

Source : nous-même

4.3.1. Les charges du personnel

Le volume de travail du personnel durant la période est calculé en fonction du temps de travail (en heure) effectué par jour, que nous avons multiplié par cinq jours (5) et ensuite nous avons multiplié par vingt-six semaines (26). Le montant du salaire est déterminé en multipliant son salaire mensuel par six mois (6). Ainsi les charges du personnel s'élèvent à 98 507 520 Francs pour le traitement de tous les cancers et la part du cancer du sein est de 22 164 192 Francs en appliquant la clé de répartition.¹² (Voir annexe 2)

¹² Etude rétrospective dossiers Institut Joliot-Curie, du 1^{er} janvier 2017 au 31 décembre 2017 ; cancer du Sein 22,5% ; cancer du Col utérin 21,8% ; cancer ORL 14,1%.

4.3.2. Les charges de fournitures de bureau et consommables

Le volume de ces fournitures et consommables est obtenu par la collecte d'informations à travers les techniques d'observations et d'entretiens. Le coût unitaire de ces derniers est obtenu auprès des comptables de matières. Ainsi pour avoir obtenu le montant nous avons calculé la consommation mensuelle que nous avons multipliée par six mois et enfin appliqué la clé de répartition pour obtenir le montant. Donc le montant des fournitures et consommables s'élève à 2 363 684,3 Francs. (Voir annexe 3)

4.3.3. Les amortissements des équipements

Les coûts d'acquisitions des équipements et leurs durées de vie sont obtenus par la collecte d'informations auprès des comptables matières et au Service Administratif et Financier dans la division approvisionnement. Nous avons appliqué un amortissement de six mois couvrant la période de l'étude par rapport au temps d'utilisation. Ainsi, le coût des amortissements des équipements est de 42 167 964 Francs et la part du cancer du sein représente environ 9 487 792 Francs en appliquant la clé de répartition. (Voir annexe 4)

4.3.4. Les charges d'amortissement du mobilier de bureau

Les coûts d'acquisitions des équipements et leurs durées de vie sont obtenus par la collecte d'informations auprès des comptables matières et au Service Administratif et Financier dans la division approvisionnement. Nous avons appliqué un amortissement de six mois couvrant la période de l'étude par rapport au nombre de mobiliers disponible. Ainsi le coût des amortissements du mobilier de bureau est de 533 587 Francs et la part du cancer du sein représente environ 120 057 Francs en appliquant la clé de répartition. (Voir annexe 5)

4.3.5. Les charges d'amortissement des locaux

Les coûts d'acquisitions des locaux ont été obtenus au Service de Maintenance à la division des Infrastructures et des logistiques. Ces derniers ont été estimés par le chef de division. L'amortissement s'applique sur une période de six mois par rapport au temps d'utilisation. Ainsi ce montant est de 6 302 269 Francs pour les six mois d'utilisation. La part du cancer sein représente selon la répartition de la clé 1 418 010 Francs. (Voir annexe 6)

4.3.6. Les autres charges des ressources

Les autres charges des ressources sont les véhicules ambulances, l'assurance du véhicule, l'eau, l'électricité, et le carburant.

Tableau 9: autres charges des ressources

Ressources	Date d'acquisition	Valeurs	Durée de vie/an	Nombre de mois	Amort/mensuel	Amort/semestriel (cancer)	Amort/cancer du sein
Amortissement du véhicule							
Voiture ambulance	31/12/2011	36 173 003	10	120	301442	1808650	406946
							406946
Amort / assurance du Véhicule							
Assurance ambulance		90 000	1	12	7500	45000	10125
							10125
Eau		50 000 000	46 Points d'eau			83333	18750
Electricité		43 846 190				21 923 095	4 932 696
Carburant		25000	4 jours			937 500	210 938
Téléphone							

Source : nous même

➤ Eau

Nous avons identifié que le nombre total de points d'eau dans l'hôpital est de six cents (600). Le service de Joliot Curie compte quarante-six (46) points d'eau toutes les salles confondues. Pour faire la répartition, nous avons appliqué la règle de trois pour connaître la part du montant

du service Joliot Curie, qui est de 83 333 Francs et ensuite nous avons appliqué la clé de répartition pour trouver la part du cancer du sein dont le montant est de 18 750 Francs.

➤ **Electricité**

L'hôpital compte deux grands compteurs qui sont à la pédiatrie et à la cardiologie. Ces deux compteurs ont eu chacun 30 000 W soit 30 KW. Celui de la pédiatrie polarise 32 services et celui de la cardiologie polarise 17 services. Le service de Joliot Curie qui fait l'objet de notre étude a deux parts (2) dans le premier compteur et une (1) dans le deuxième compteur. Les deux compteurs ont été facturés respectivement 267 785 266 Francs et 460 863 375 Francs. Donc en appliquant la règle de trois, pour les deux compteurs, nous avons obtenu la part du service de Joliot Curie qui est de 43 846 190 Francs. Ce qui nous facilite à trouver la part du cancer qui est de 21 923 095 Francs et celle du cancer du sein 4 932 696 Francs.

➤ **Carburant**

La consommation de carburant par l'ambulance est de 25 000 Francs tous les quatre jours, selon le chef de service des soins infirmier (SSI). L'ambulance se déplace tous les jours ouvrables de la semaine ; donc pour les six mois, nous multiplions par 26 et nous appliquons une règle de trois pour trouver le montant de la consommation semestrielle. Ainsi, le montant de la consommation alloué au cancer du sein est 210 938 Francs.

4.3.7. Le calcul des coûts des inducteurs de ressources

Le coût des inducteurs de ressources est le rapport du montant des ressources consommées sur le volume des ressources consommées. Il permet le calcul du coût des activités en multipliant le coût unitaire de l'inducteur au volume de ressources consommées par l'activité.

Tableau 10: coûts des inducteurs de ressources

Ressources	Humaines	Fournitures de bureau et consommables	Amort/des équipements	Amort / du mobilier de bureau	Amort/des locaux	Amort/véhicule	Amort / assurance du véhicule	Eau	Electricité	Carburant
Montant	22164192	2363684	9487792	8377	1418010	406946	10125	18750	4932696	210938
Volume	15295	3002	3042	1638	2808	234	234	10	0,8	23,4
Coût unitaire de l'inducteur	1449	787	3119	5	505	1739	43	1875	6165870	9014

Source : nous-même

4. 4. La répartition des ressources entre les activités

La répartition des ressources entre les activités permet de connaître la part de chaque ressource consommée par les activités. Cette quantité identifiée permettra de calculer le coût des activités en le multipliant par son coût unitaire d'inducteur de ressources. Nous avons réparti toutes les ressources entre les activités et nous l'avons effectué dans un tableau que vous allez retrouver dans les annexes.

4.5. Identification des inducteurs d'activités et leurs volumes

Les inducteurs d'activités retenus permettent de faire le calcul du volume de l'activité durant la période de l'étude. Ce volume connu va permettre de calculer le coût unitaire de l'inducteur d'activité en faisant le rapport du montant de l'activité sur le volume de l'activité.

Tableau 11: Inducteurs d'activités et leurs volumes

N° ordre	Activités	Inducteurs d'activités	Inducteur retenu	Volume
1	Identification et tarification	Nombre de patient, temps de travail	Nombre de patient	425
2	Consultation 1	Nombre de patient, temps de travail	Nombre de patient	425
3	Mammographie			
4	La biopsie			
5	Analyse des prélèvements			
6	Bilan standards			
7	Echo-cardiaque			
8	Consultation 2	Nombre de patient, temps de travail	Nombre de patient	425
9	Approvisionnement en sang	Nombre de patient, temps de travail	Nombre de patient	425
10	La chimiothérapie	Nombre de patient, temps de travail	Nombre de patient	260
11	La mastectomie	Nombre de patient, temps de travail	Nombre de patient	62
12	Soins infirmiers	Nombre de patient, temps de travail	Nombre de patient	62
13	Consultation 3	Nombre de patient, temps de travail	Nombre de patient	17
14	Consultation 4	Nombre de patient, temps de travail	Nombre de patient	17
15	Scanner dosimétrie	Nombre de patient, temps de travail	Nombre de patient	17
16	La radiothérapie	Nombre de patient, temps de travail	Nombre de patient	17
17	L'hormonothérapie	Nombre de patient, temps de travail	Nombre de patient	19
18	La rééducation	Nombre de patient, temps de travail	Nombre de patient	19
19	Entretien des locaux	Nombre de patient, temps de travail	Nombre de patient	425
21	Maintenance	Nombre de patient, temps de travail, nombre d'interventions	Nombre d'interventions	260
22	Gardiennage	Nombre de patient, temps de travail	Temps de patient	130

		travail	travail en jours	
--	--	---------	------------------	--

Source : nous même

Ce tableau montre les inducteurs d'activités retenus et leurs volumes. Ils permettront de calculer le coût unitaire des inducteurs d'activités en faisant le rapport du montant des activités sur le volume des activités.

4.6. La répartition des activités entre les objets de coûts

La répartition des activités entre les objets de coûts permet de connaître la part de ressources consommées par chaque objet de coûts ou traitements. Ces parts connues permettront de calculer le montant des traitements ou objets de coûts en les multipliant par les coûts unitaires des inducteurs d'activités. Tous les résultats de cette répartition ont été élaborés dans un tableau que vous retrouverez en annexe.

4.7. Le calcul du coût de revient des processus

Le calcul du coût de revient des processus est le montant qui regroupe toutes les activités qui entrent dans un processus. Il permet de connaître combien l'hôpital dépense par processus pour traiter une patiente atteinte du cancer du sein. Une fois le montant de ces processus connus, certains qui sont considérés comme des services extérieurs feront l'objet d'une répartition secondaire entre les objets de coûts (produits) en appliquant une clé de répartition.

Le tableau ci-dessous représente la clé de répartition secondaire du cancer dans le service de JOLIOT Curie. Elle a été créée par nous-même, à la suite des informations collectés dans le registre de la chimiothérapie et à la base de données numérique du Major du service Joliot Curie.

Tableau 12: clé de répartition secondaire du cancer

Cancer du sein	Nombre de chimio	Nombre de chirurgie	Nombre de radiothérapie	Autres
425	260	62	17	86
Clés de répartition	61%	15%	4%	20%

Source : nous-même

4.8. Calcul du taux de recouvrement

Tableau 13: des taux de recouvrement

Cancer du sein	Nombre de chimio	Nombre de chirurgie	Nombre de radiothérapie	Autres	Subvention Etat
425	260	62	17	86	
Clés de répartition	61%	15%	4%	20%	
Montant	9 725 182	11 994 989	7 725 223	30 835 994	2 812 500
Coût de revient unitaire	37 405	193 468	454 425	358 558	
Tarifification	5 000	60 000	150 000	245 000	
Taux de recouvrement	13%	31%	33%	68%	9%

Le taux de recouvrement des traitements est le rapport de la tarification sur le coût de revient unitaire. Il correspond à 13% pour la chimiothérapie, 31% pour la chirurgie, 33% pour la radiothérapie. Celui qui associe les trois traitements le taux est 68%.

Pour la subvention de l'Etat le taux de recouvrement est le rapport de la part du montant du cancer sein de la subvention sur le montant global des trois traitements. Ce taux est de 9%.

Le montant du cancer du sein de la subvention résulte de la subvention annuelle (25 000 000) que l'on divise par deux, ensuite on le multiplie par 0, 225 en appliquant la clé de la répartition.

4.9. Présentation et l'analyse des résultats

La répartition du cancer du sein en fonction du type de traitement

Tableau 14: Répartition du cancer du sein en fonction des différents types de traitement

Cancer du sein	Nombre de chimio	Nombre de chirurgie	Nombre de radiothérapie	Autres
425	260	62	17	86
Clés de répartition	61%	15%	4%	20%

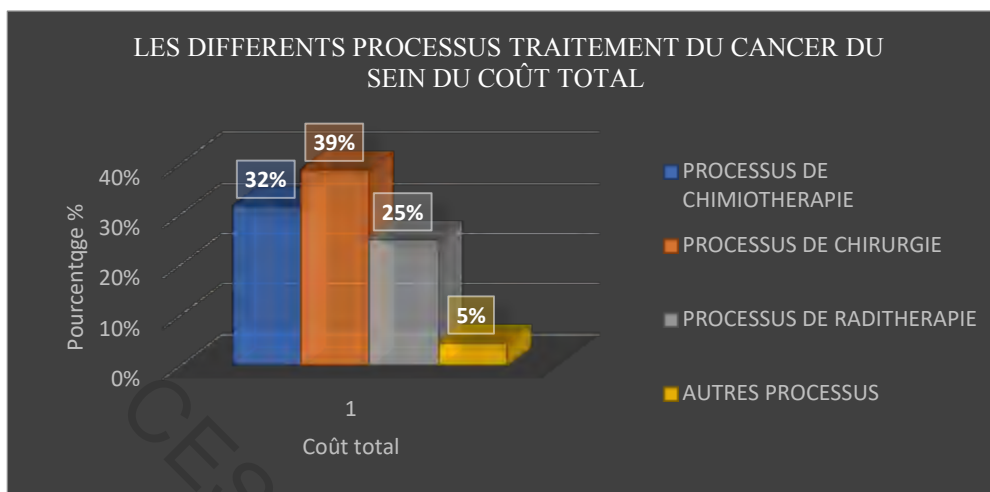
Source : nous-même

A travers ce tableau, nous remarquons que sur les 425 patients ayant subi un ou des traitements du cancer du sein, 260 patients ont subi le traitement par la chimiothérapie occupant la première place. Ensuite viennent les autres types de traitement qui traduisent les patients qui ont fait les trois types de traitement avec un nombre de 86. Le traitement par la chirurgie et la radiothérapie occupent respectivement troisième et quatrième place pour un nombre de 62 et 17 patients.

Le nombre élevé de patient en chimiothérapie peut être dû à l'utilisation de la chimiothérapie soit comme traitement néoadjuvant (avant tout traitement contre le cancer), soit comme traitement adjuvant (après tout traitement contre le cancer).

Les différents processus de traitement du cancer du sein

Figure 8: Le poids des différents processus de traitement du cancer du sein



Source : nous-même

Le coût total des différents processus de traitement du cancer du sein supporté par l'hôpital s'élève à 30 835 994 Fcfa durant une période de six mois d'activité.

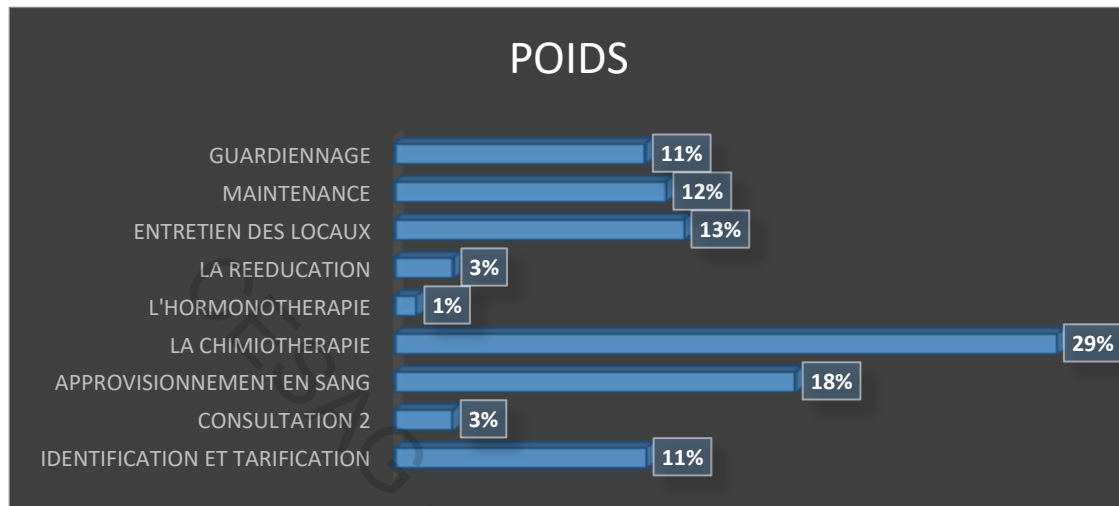
Ce graphique montre que le traitement du cancer du sein par le processus de chirurgie (39%) engendre plus de coût pour un montant de 11 994 989 Fcfa. Le processus du traitement par la chimiothérapie (32%) occupe la deuxième place avec un montant de 9 725 182 Fcfa et ensuite vient le processus de traitement par la radiothérapie (25%) et autres processus de traitement (5%) pour un montant respectif de 7 725 223 Fcfa et 1 390 601 Fcfa.

Le coût élevé du traitement du cancer du sein par la chirurgie est dû au fait que ce traitement mobilise plus de ressources humaines c'est-à-dire 26% du totales de ses ressources. Cependant, la consommation matérielle pour cette activité représente 42% de ses ressources totales.

PROCESSUS DE CHIMIO

Répartition des activités dans le processus de la chimiothérapie

Figure 9: La répartition des activités de la chimiothérapie

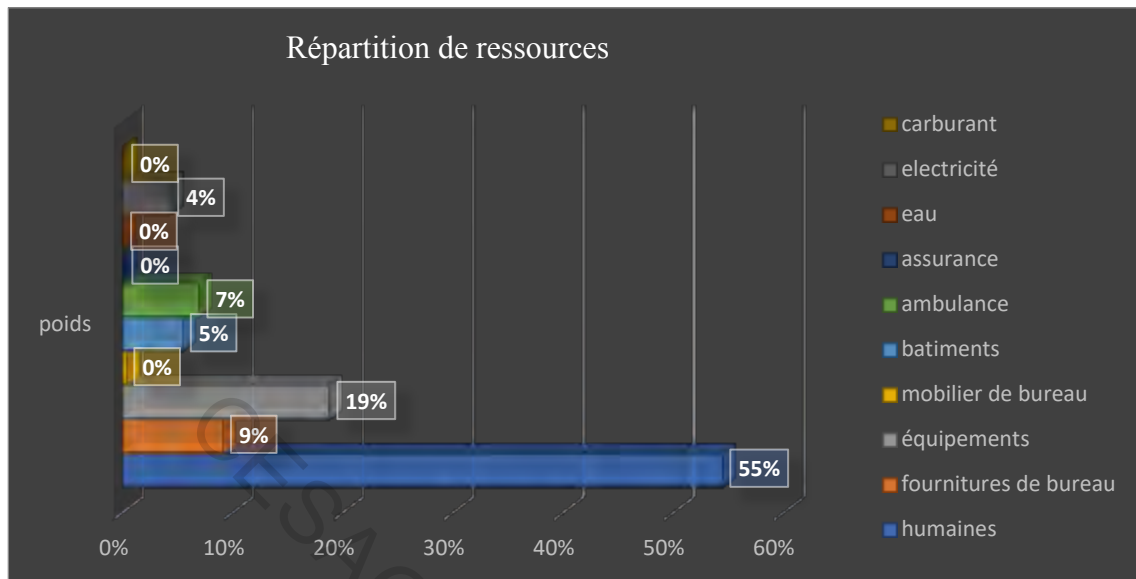


Source : l'auteur

Cette figure illustre les activités qui rentrent dans le processus du traitement du cancer du sein par la chimiothérapie. Nous constatons que l'acte de la chimiothérapie représente 29% du coût total du processus (2 848 689 Fcfa). L'approvisionnement en sang (18%), l'entretien des locaux (13%) et la maintenance 12%, le gardiennage, l'identification et la tarification 11%. Les autres activités sont négligeables.

Répartition des ressources par la chimiothérapie

Figure 10: Répartition des ressources



Source : nous-même

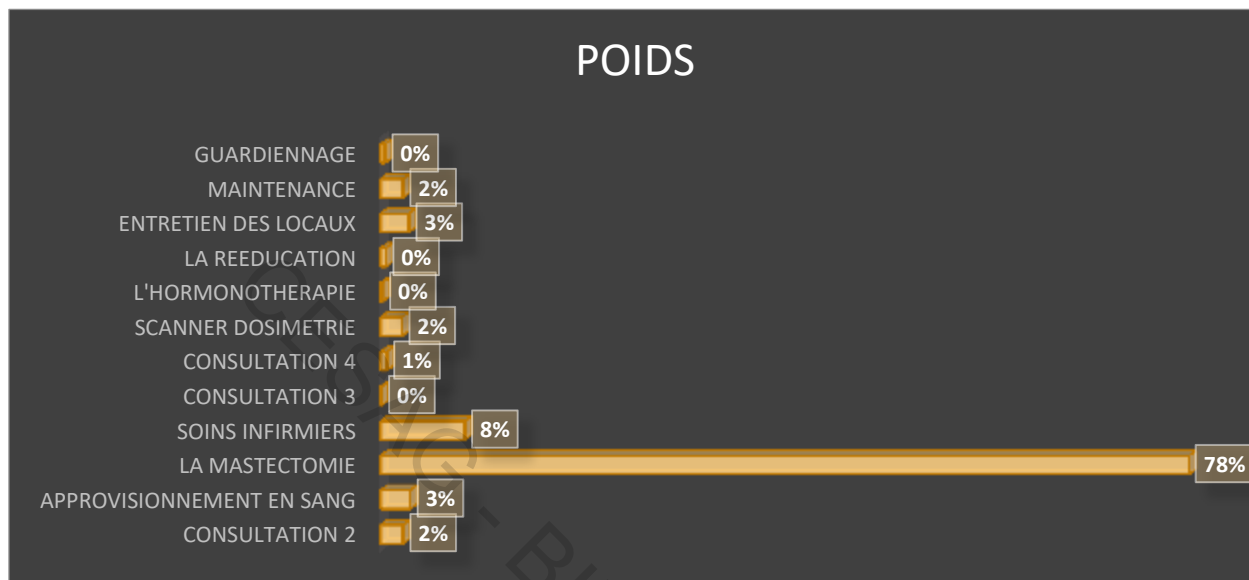
Les ressources humaines représentent 55% des ressources totales dans le processus de traitement par la chimiothérapie. Les équipements viennent en deuxième rang avec 19%, les autres ressources ont une proportion très faible dans le processus de traitement.

Les ressources humaines constituent la majeure partie du traitement de cancer du sein car elles sont pratiquement dans toutes activités.

PROCESSUS DE CHIRURGIE

Répartition des activités par le processus du traitement du cancer du sein par la chirurgie

Figure 11: Répartition des activités par la chirurgie



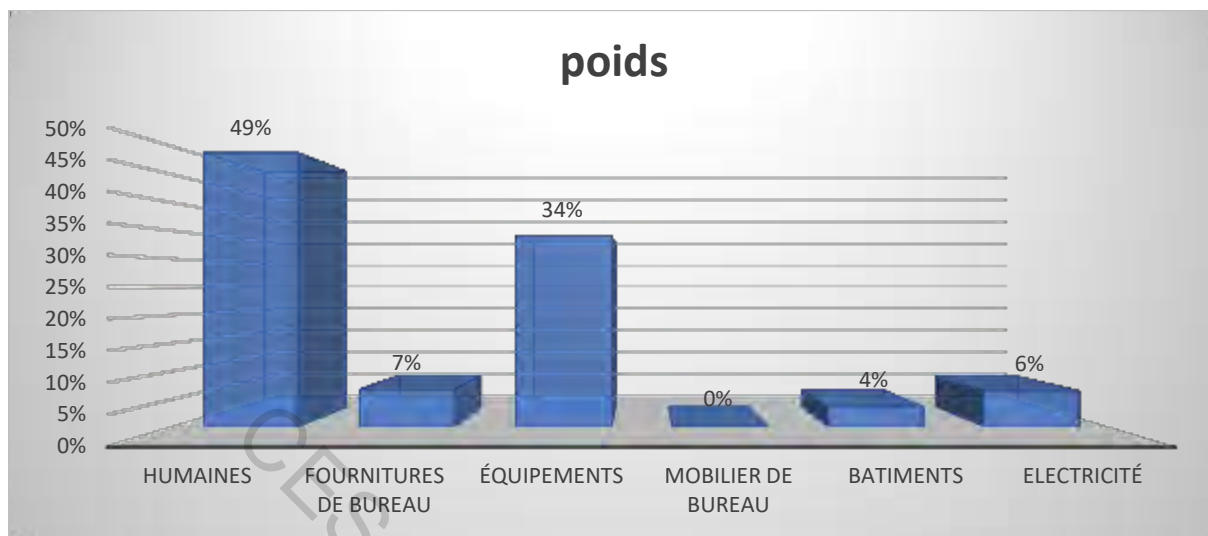
Source : nous-même

Il en ressort de ce graphique que la mastectomie (78%) représente le coût le plus élevé dans le traitement du cancer du sein par la chirurgie pour un montant de 9 381 598 Fcfa sur un total de 11 994 989 car elle mobilise plus de ressource.

Ce coût élevé de la mastectomie est dû aux faits que cette intervention mobilise quatre chirurgiens, quatre médecins anesthésistes et instrumentiste de bloc et certains équipements donc le coût est très élevé.

Répartition des ressources par la chirurgie

Figure 12: Répartition des ressources



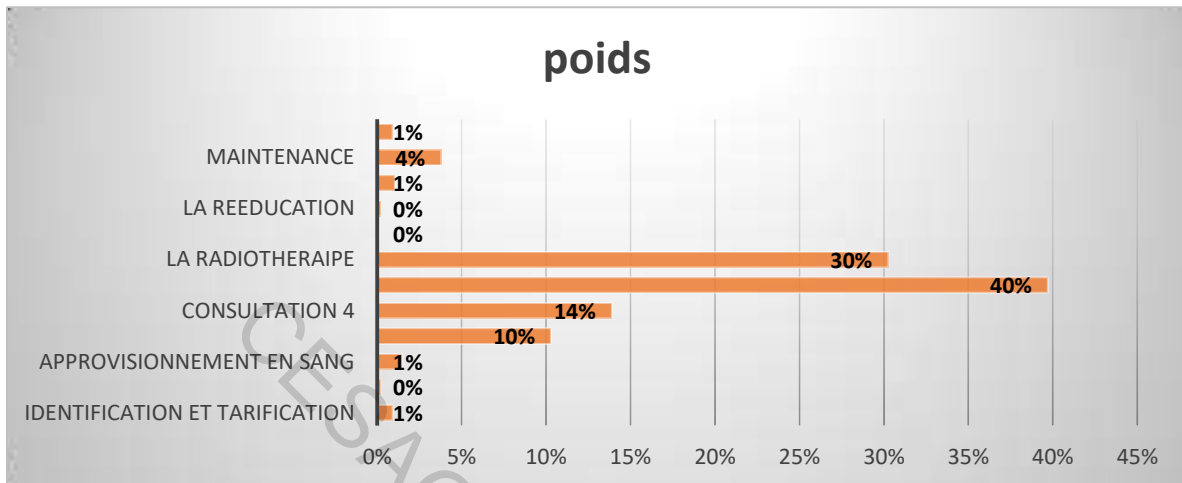
Source : nous-même

Le montant total des ressources qui rentrent dans le coût du traitement du cancer par la chirurgie est 11 747 382 Fcfa. En effet, les ressources humaines (49%) représentent le coût le plus élevé dans le traitement du cancer du sein par la chirurgie et s'ensuit les équipements (34%) pour un montant respectif de 5 740 808 Fcfa et 4 014 066 Fcfa. Les fournitures de bureau (7%) et l'électricité (6%) ont un faible pourcentage.

PROCESSUS DE LA RADIOTHERAPIE

Répartition des activités par le processus du traitement du cancer du sein par la radiothérapie

Figure 13: Répartition des activités

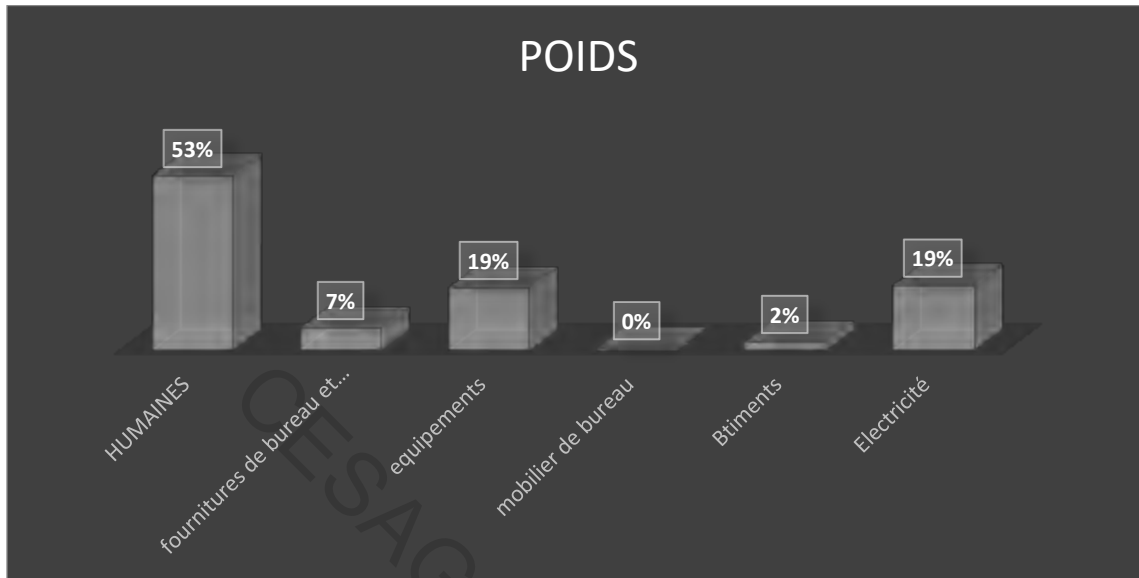


Source : nous-même

Ce graphique montre que le scanner dosimétrie et la radiothérapie ont les coûts les plus élevés respectivement 40% et 30%. Les consultations prennent 24% des coûts du traitement du cancer par radiothérapie et les autres activités sont négligeables. La radiothérapie et le scanner dosimétrie ont les activités essentielles du traitement de cancer par ce processus.

Répartition des ressources par la radiothérapie

Figure 14: Répartition des ressources



Source : nous-même

A travers ce graphique, nous constatons que les ressources humaines représentent 53% des ressources totales du traitement par la radiothérapie. Les équipements et l'électricité ont chacun 19% et les autres ressources sont négligeables.

Comme nous pouvons le remarquer, les ressources humaines sont les éléments essentiels dans les processus de traitement. Les équipements et l'électricité ont une part importante car les appareils en radiothérapie coûtent énormément chers et consomment beaucoup en électricité.

Répartition des ressources humaines entre les différents types de traitement

Figure 15 : Répartition des ressources humaines par type de traitement

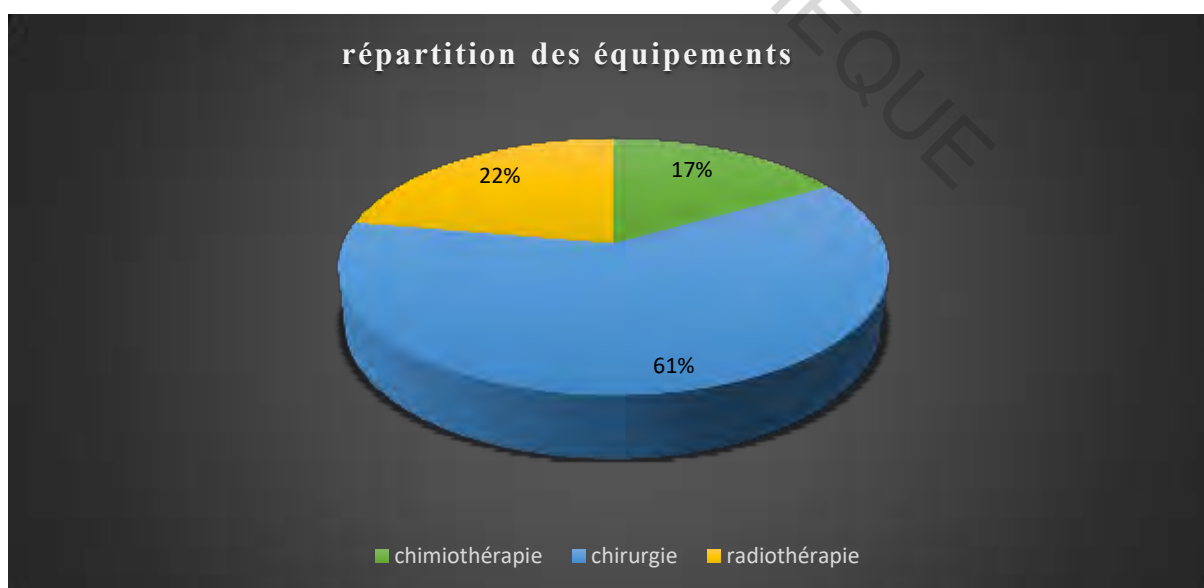


Source : nous-même

La chirurgie consomme plus de ressources humaines avec 44%, la radiothérapie et la chimiothérapie consomment respectivement 32% et 24% des ressources au cours de notre étude.

Répartition des ressources humaines entre les différents types de traitement

Figure 16 : Répartition des ressources en équipement par type de traitement

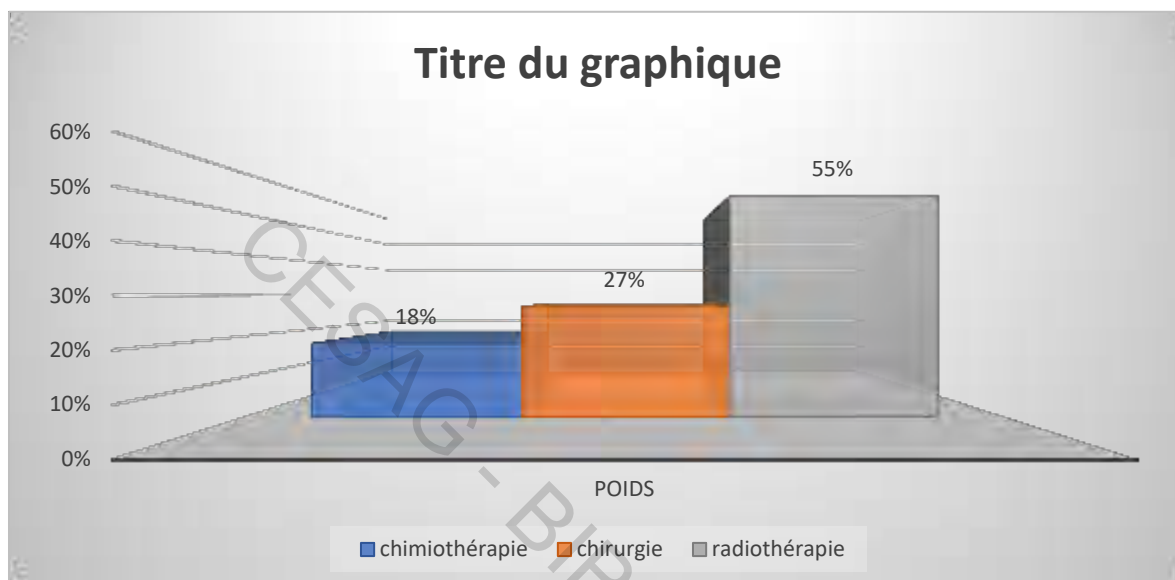


Source : nous-même

Les équipements en chirurgie représentent la part la plus importante avec 61%, la chimiothérapie 17% et la radiothérapie.

Répartition de l'électricité entre les différents types de traitement

Figure 17: Répartition de l'électricité entre les différents types de traitement



Source : même

Le coût de revient unitaire de la chimiothérapie est 37 405 Francs, celui de la chirurgie est 193 768 Francs et enfin celui de la radiothérapie est 454 425 Francs.

Mais nous posons l'hypothèse que si une patiente associe les trois traitements, le coût de revient unitaire est 358 558 Francs.

Le taux de recouvrement est respectivement 13%, 31%, 33%, et 68%. Donc la structure n'arrive pas à rentabiliser ses prestations dans le traitement du cancer du sein.

La comptabilité par activité est un outil de gestion et d'aide à la prise de décision très important pour les structures de Santé, car son absence dans un hôpital peut induire à une mauvaise prise de décision ou une budgétisation des activités.

En effet les dépenses de fonctionnement et la rentabilité de la structure ne sont pas maîtrisées. C'est comme un pilotage à vue.

La comptabilité par activité (CPA) permet non seulement la connaissance de la consommation des ressources par les activités, mais aussi les activités qui entrent dans les processus. Donc les coûts des prestations seront maîtrisés.

Cette étude qui porte sur une période de six mois présente des limites dans sa mise en œuvre. Nous avons rencontré des difficultés pour :

- la collecte des données car le personnel était souvent en mouvement de grève, deux jours ouvrables sur cinq. L'inexistence de bases de données actualisées dans les services de l'hôpital.
- l'inexpérience dans ce domaine fait que nous avons accusé du retard pour aller à l'essentiel.
- le changement d'encadreur au dernier moment.

4.10. Les recommandations

Après la présentation des résultats et l'analyse sur ce travail, nous proposons des recommandations à l'endroit :

- **de l'HALD**
 - ✓ La structure doit s'orienter vers la mise en place d'une comptabilité analytique par activité pour maîtriser les dépenses de fonctionnement et les coûts des prestations, en vue d'appliquer une tarification qui répond aux coûts des prestations.
 - ✓ elle doit améliorer le système d'informations et de gestion pour permettre la disponibilité et la fiabilité des données.
 - ✓ elle doit se fixer l'objectif de réduire son personnel vacataire car 54% des ressources consommées par le traitement du cancer du sein, représente les charges du personnel ;
 - ✓ mettre à la disposition des comptables matières le manuel de procédures
- **de l'Etat**

Nous lançons un appel à l'Etat du Sénégal à :

- ✓ adopter une loi qui oblige la subvention de l'Etat à la cancérologie ;
- ✓ ajuster les tarifs par rapport aux écarts constatés ;

- ✓ manifester une volonté politique pour engager les partenaires sur la lutte contre le cancer du sein ;
 - ✓ insister sur la prévention du cancer du sein car le coût du traitement est très élevé ;
 - ✓ créer d'autres centres de traitement anti cancéreux à l'intérieur du pays ;
 - ✓ augmenter la subvention alloué à l'Institut Joliot Curie car elle ne couvre que 9% des activités couvertes par le traitement du cancer du sein.
- **du Service Joliot Curie**
- ✓ créer une base de données numérique au niveau de l'archivage pour faciliter l'accès aux données ;
 - ✓ diminuer le nombre de ressources intervenants lors d'une mastectomie car l'activité consomme 26% des ressources humaines.

CONCLUSION GENERALE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Cette étude qui porte sur l'analyse du coût du traitement du cancer du sein, a pour objet le calcul ponctuel des coûts des prestations qui entre dans le processus de traitement du cancer du sein.

Il permettra d'identifier toutes les ressources consommées par les activités, mais aussi le coût réel des activités et des processus.

La comptabilité par activité est une nouvelle méthode de comptabilité analytique, qui n'est très appliquée dans nos structures sanitaires, mais la revue de la littérature a démontré l'efficacité cet outil de gestion et d'aide à la prise de décision.

Les résultats de cette étude ont montré que les activités qui consomment plus de ressources sont la mastectomie (9 381 597 Francs) et le scanner dosimétrie (3 068 326 Francs) et celles qui consomment moins sont l'hormonothérapie (149 217 Francs) et la rééducation (410 210 Francs). Et en même temps le traitement qui consomme plus de ressources est la chirurgie (11 999 989 Francs), suivie de la chimiothérapie (9 725 181 Francs) et enfin la radiothérapie (7 725 222 Francs).

Le coût unitaire des processus de la chimiothérapie, de la chirurgie et de la radiothérapie est respectivement 37 405 Francs, 193 768 Francs, et 454 425 Francs.

Le taux de recouvrement par rapport à la tarification en vigueur est respectivement 13%, 31%, 33%. Nous supposons que si une patiente associe les trois processus de traitement le coût unitaire est de 358558 Francs, ce qui équivaut à un taux de recouvrement de 68% par rapport à la tarification.

Ces résultats suffisent pour attirer l'attention des dirigeants de l'Hôpital Aristide Le Dantec. Pour la viabilité de la structure, ils doivent introduire la comptabilité par activité.

Cette étude allait être plus précise si nous disposions un délai plus long. Elle peut également être l'objet d'une modélisation économétrique pour voir si les traitements (chimiothérapie, chirurgie et la radiothérapie) ont-ils des effets sur les patients.

BIBLIOGRAPHIE

1. Alcouffe S. et Malleret V. (2004/2) tome 10 P 155-177
2. APOLLINAIRE BARHAKOMERWA. BITINDA (GINKI 2006, 2007), cas du groupe industriel du kivu
3. Article OMS (1 FEVRIER 2018) « AIDE MEMOIRE N° 297 (FEVRIER 2018)
4. Article OMS (1947), définition de la santé
5. B & F grandguillot (2011-2012), Comptabilité de gestion, 12^e édition
6. BAGALWA KALIMBIRO Blaise (2005), contribution à la gestion comptable des petites et moyennes entreprises (cas des boulangeries artisanale de la ville de bukavu).
7. Berland, N. (2009), « mesurer et piloter la performance, Gréfige université paris Dauphine
8. CIRC, GLOBOCAN (2012), Communiqué de Presse N° 223 (2013) « Base de données en ligne »
9. Claude Yabou AHLD (2018), rapport de présentation
10. Dr Maman Abra D. DOGBA, (2003-2004), « Analyse comparative des coûts par la méthode ABC des prestations des soins de Pédiatrie HOGGY et HPD »
11. Dr Yves Menguy, (2011), Article « les cancers au Sénégal »
12. FURAHA MURHADIIRE, Annie, « Essaie d'implantation de la comptabilité analytique d'exploitation dans une unité de production (Cas de la boulangerie idéal) ».
13. HALD (2008-2009), « Rapport d'activités »
14. HALD (2013-2017), projet d'établissement
15. Henri Bouquin, (2003), « la comptabilité de gestion » éditeur pré-université de france 128 pages
16. Henri Bouquin, (2006), contrôle de gestion », 7^e édition 522 pages
17. [https:// www.petite-entreprise.net/p 3214](https://www.petite-entreprise.net/p/3214)
18. Institut Joliot-Curie (2017), Etude rétrospective sur le cancer
19. Jeanne Cishugi Nsimire, Calcul des coûts et Contrôle de gestion par CAE, dans une unité de production « Cas de la boulangerie olive ».

20. M. ARIMI Mamadou ZARAKORI, (2004), « Calcul et analyse des coûts par la méthode ABC : Cas des unités d'hospitalisations de l'hôpital d'enfant Albert Royer »
21. M. CYR Ignacio Godwill GOUDALO (2002), "Mise en œuvre de la méthode de comptabilité par activités aux laboratoires de HOGGY DAKAR.
22. Mémoire Goudalo Cyr, IGNACIAO, (2002) DSGS 11^e promotion CESAG-Dakar
23. Michel Gervais, (2005), contrôle de gestion des activités du service ; 547 pages
24. Mme Cissé Fatou SOW, (2012-2013) « Contribution à l'amélioration de la prise en charge des femmes atteintes du cancer du col de l'utérus à Institut curie HALD au Sénégal »
25. Mme WONE Sokhna Aissatou WONE, (2011), « analyse du coût du dépistage du cancer du col de l'utérus par le frottis cervico-vaginal par la méthode ABC : cas du Service Anatomie Pathologie de HALD.
26. Moussa YAZI (2018) « comptabilité analytique »
27. Phillippe Lorino, (1991), « le contrôle de gestion stratégique, la gestion par les activités » dunod, Paris
28. PNDS, 2013-2017
29. PNLCC au Sénégal, (2016-2020), 42 pages : 19
30. Pr Henri Pujol & Cie (septembre 2002), « brochure cancer du sein »
31. Pr Pierre FUMOLEAU & CIE (Décembre 2008), « mise à jour brochure cancer du sein »
32. Rukera kulimushi, contribution à la gestion comptable des petites et moyennes entreprises (cas des boulangeries artisanale de la ville de bukavu)
33. T Saada, « Comptabilité analytique et contrôle de gestion, Vuibert P.114.

ANNEXES

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe 1: la liste complète des ressources

N° ORDRE	RESSOURCES	N° ORDRE	RESSOURCES
	Humaines		Equipements
1	Agents de facturation	34	Microscope
2	Médecin	35	Centrifugeur
3	Médecin et TSS en radiologie	36	Boite de chirurgie
4	Laboratoire	37	Radiographe (accélérateur)
5	Technicienne de surface	38	Speculum
6	Technicien maintenancier	39	Mammographe
7	Chauffeur	40	Lit
8	Gardiens	41	Scanners
9	Infirmiers	42	Hotte
10	Responsable des commandes	43	Appareil respiratoire
11	Chirurgiens	44	Appareil endoscope
12	Instrumentiste	45	Aspirateur amovible
13	Anesthésiste technicien	46	Lampes mobile

14	Anesthésiste médecin	47	Appareil échographe
15	Kinésithérapeute		
16	Technicien physicien		Mobiliers de bureau
17	Secrétaire	48	Tables de consultation
18	Cardiologue	49	Chaises
19	Médecin radiothérapeute / TSS	50	Ordinateurs
		51	Tables de bureau
	Fournitures de bureau et consommables	52	Armoires
20	Bic	53	Climatiseurs
21	Bulletins de radio et d'analyse	54	Imprimantes
22	Aiguilles de trocart		
23	Seringues 10cc		Locaux
24	Seringue 20cc	55	Box de kinésithérapie
25	Seringue 50cc	56	Salle de chimiothérapie
26	Draps	57	Salle préparatoire
27	Blouses	58	Salle opératoire

28	Masque	59	Salle de réveil
29	Ordonnancier	60	Salle écho- cardiaque
30	Eau de javel	61	Salle de scanner
31	Savon liquide	62	Salle de radiothérapie
32	Produit d'entretien	63	Salle de mammographie
33	Coiffe	64	Salle banque de sang
		65	Salle de pansement
		66	Salle des anesthésistes
			Autres ressources
		67	Voiture ambulance
		68	Assurance ambulance
		69	Eau
		70	Electricité
		71	Carburant
		72	Téléphone

Source : nous-même

Annexe 2: Charges du personnel

Charges du personnel								
			Motivation	Transport	Salaire de brut mensuel	Total	Salaire semestriel	Salaire /cancer du sein
Agents de facturation (2 agents)			100000	41600	381468	523068	3138408	706142
Médecin			75000	20800	539079	634879	3809274	857087
Médecin ou TSS en radiologie			75000	20800	539079	634879	3809274	857 087
Laboratoire (3 agents)			225000	62400	1617237	1904637	11427822	2 571 260
Technicienne de surface (3 agents)					116649	116649	699 894	157 476
Technicien maintenancier			60000	20800	208537	289337	1 736 022	390 605
Chauffeur			50000	20800	190734	261534	1569204	353071
Gardien					94500	94500	567000	127575

Infirmier	65000	20800	230651	316451	1898706	427209
Responsable des commandes	65000	20800	254381	340181	2041086	459244
Chirurgien (4 agents)	300000	83200	2156316	2539516	15237096	3428347
Instrumentiste	50000	20800	190734	261534	1569204	353071
Anesthésiste technicien	65000	20800	254381	340181	2041086	459244
Anesthésiste médecin (4 agents)	300000	83200	2156316	2539516	15 237 096	3428347
Kinésithérapeute	65000	20800	254381	340181	2 041 086	459244
Technicien physicien	65000	20800	254381	340181	2041086	459244
Secrétaire (3agents)	150000	62400	763143	975543	5853258	1316983
Cardiologue	75000	20800	2156316	2252116	13512696	3040357
Médecin radiothérapeute	75000	20800	1617237	1713037	10278222	2312600
Total				16417920	98 507 520	22 164 192

Source : nous-même

Annexe 3 : Fournitures de bureau et consommables

	Quantités consommés mensuel	Quantités consommés hebdomadaire	Quantités consommés journalier	Prix unitaire	Montant consommation mensuel	Montant consommation semestriel	Volume semestriel	Volume annuel	Montant / cancer du sein
Bic	10			30		1800	60	120	405
Bulletin de radio et d'analyse	1000			10		60000	6000	12000	13500
Aiguille de trocart	200			32		38400	1200	2400	8640
Seringues 10cc	50			32		9600	300	600	2160
Seringue 20cc	50			45		13500	300	600	3037,5
Seringue 50cc	100			25		15000	600	1200	3375
Draps			6	3250		2535000	780	1560	570375
Champs opératoire			8	700		728000	1040	2080	163800

Masques au bloc			10	270		351000	1300	2600	78975
Masques à la salle chimio			2	270		70200	260	520	15795
Ordonnancier	20			400		48000	120	240	10800
Eau de javel	6			449		16164	36	72	3636,9
Savon liquide	3			700		12600	18	36	2835
Produit d'entretien	5			500		15000	30	60	3375
Coiffe			10	5070		6591000	1300	2600	1482975
Total							13344		2 363 684,4

Source : nous-même

Annexe 4: Amortissement des équipements

Amortissement des équipements	Date d'acquisition	Valeur	Durée de vie	Nbre de mois	Amortissement mensuel	Montant semestriel	Montant / cancer du sein
Microscope	18/11/2014	1 517 600	10	120	12647	75880	17073
Centrifugeur	09/06/2015	1 788 100	10	120	14901	89405	20116
Boite de chirurgie	02/11/2016	6 494 000	10	120	54117	324700	73058
Radiographie (accélérateur)	01/01/2018	1398000000	25	300	4660000	27960000	6291000
Mammographe	30/12/2007	61728 000	10	120	514400	3086400	694440
Lit	28/03/2012	361 430	10	120	3012	18072	4066
Scanners	01/01/2018	329 000 000	25	300	1096667	6580000	1480500
Hotte	26/10/2015	4 725 600	10	120	39380	236280	53163
Appareil respiratoire	28/01/2009	14 328 000	10	120	119400	716400	161190
Appareil endoscope	24/06/2013	3 681 867	20	240	15341	92047	20711
Aspirateur amovible	10/04/2015	2 560 000	5	60	42667	256000	57600
Lampes mobile	11/04/2011	2 955 610	10	120	24630	147781	33251
Appareil échographe	23/05/2008	51700000	10	120	430833	2585000	581625
Total						42167 964	9 487 792

Annexe 5: Amortissement du mobilier de bureau

Amortissement du mobilier de bureau							
TABLE DE CONSULTATION (13)	28/10/2015	1 773 824	10	120	14 782	88 691	19 956
CHAISE (17)		30 872	5	60	515	3 087	695
ORDINATEUR (12)		1551 636	5	60	25 861	155 164	34 912
TABLE DE BUREAU (16)		86 240	5	60	1 437	8 624	1 940
ARMOIRES (11)		391 413	5	60	6 524	39 141	8 807
CLIMATISEUR (15)		1977 000	5	60	32 950	197 700	44 483
IPRIMENTE (10)		247 080	3	36	6 863	41 180	9 266
Total : 94						533 587	120 057

Annexe 6: Amortissement des locaux

Amortissement des locaux							
Box de kinésithérapie		35 000 000	15	180	194444	1166667	262500
Salle de chimiothérapie		12 000 000	15	180	66667	400000	90000
Salle préparatoire		5 000 000	20	240	20833	125000	28125
Salle opératoire		7 000 000	20	240	29167	175000	39375
Salle de réveil		5 000 000	20	240	20833	125000	28125
Salle écho- cardiaque		4 000 000	15	180	22222	133333	30000
Salle de scanner		25 000 000	20	240	104167	625000	140625
Salle de radiothérapie		110850000	20	240	461875	2771250	623531
Salle de mammographie		4 000000	15	180	22222	133333	30000
Salle banque de sang		30000 000	40	480	62500	375000	84375
Salle de pansement		2 500 000	15	180	13889	83333	18750
Salle des anesthésistes		3 000 000	15	180	16 667	100 000	22 500
Salle des gardiens	01/01/2000	4 467 600	25	300	14 892	89 352	20 104
Total						6 302 269	1 418 010

Source : nous-même

Annexe 7: Répartition des ressources entre les activités

Ressources	Unités	Volume	Processus	Processus de diagnostic					
			facturation	Identification et tarification	Consultation 1	Mammo graphie	La biopsie	Analyse des prélèvements	Echographie cardiaque
Humaines	Temps	15 295,25	1 040,00	106,25	1 248,00	31,88	551,20	212,50	1 008,80
Fournitures de bureau et consommables	Quantité	3 002,40	-	410,74	-	33,75	13,50	-	13,50
Amortissement des équipements	Temps	3 042,00	-	-	234,00	-	117,00	234,00	351,00
Amortissement du mobilier de bureau	Quantité		4,00	4,00	6,00	3,00	5,00	-	4,00
Amortissement des locaux	Temps	2 808,00	-	-	210,60	-	-	210,60	-
Amortissement du véhicule	Temps	234,00							
Amort / assurance du véhiculé	Temps	234,00							
Eau	Quantité	10,35					1,73		1,73
Electricité	Quantité	0,82	0,04	0,04	0,04		0,04	0,04	0,04
Carburant	Temps	0,98							

Annexe 8: Répartition des ressources entre les activités (suite)

Ressources	Unités	Volume	Processus de la chimiothérapie				Processus de la chirurgie				Processus de la radiothérapie				
			Consultation 2	Approvisionnement en sang	Soins de chimiothérapie	Entretien des locaux 1	Consultation pré-anesthésique	La mastectomie	Entretien des locaux 2	Soins infirmiers	Consultation 3	Scanner dosimétrie	Soins de radiothérapie	Entretien des locaux 3	Consultation 4
Humaines	Temps	15 295,25	53,13	1 170,00	624,00	343,20	247,20	3 048,80	353,60	312,00	468,00	1 040,00	520,00	343,20	468,00
Fournitures de bureau et consommables	Quantité	3 002,40	3,04	135,00	519,55	17,66	139,39	670,25	18,00	196,00	139,79	137,90	199,10	31,16	139,79
Amortissement des équipements	Temps	3 042,00	-	-	351,00	-	-	1 287,00	-	-	-	234,00	234,00	-	-
Amortissement du mobilier de bureau	Quantité		4,00	6,00	6,00	-	7,00	3,00	-	4,00	6,00	7,00	6,00	-	7,00
Amortissement des locaux	Temps	2 808,00	-	210,60	351,00	70,20	210,60	327,60	93,60	210,60	-	163,80	117,00	93,60	46,80
Amortissement du véhicule	Temps	234,00		234,00											
Amort / assurance du véhiculé	Temps	234,00		234,00											
Eau	Quantité	10,35			1,73					1,73					
Electricité	Quantité	0,82	0,04		0,04		0,04	0,04		0,04		0,10	0,10		0,04
Carburant	Temps	0,98		0,98											

Annexe 9: Répartition des ressources entre les activités (suite)

Ressources	Unités	Volume	Processus du traitement cibles		Processus de management		Total
			L'hormonothérapie	La rééducation	Maintenance	Gardiennage	
Humaines	Temps	15 295,25	21,25	4,25	1 040,00	1 040,00	15 295,25
Fournitures de bureau et consommables	Quantité	3 002,40	139,05	45,23	-	-	3 002,40
Amortissement des équipements	Temps	3 042,00	-	-	-	-	3 042,00
Amortissement du mobilier de bureau	Quantité		7,00	5,00	-	-	-
Amortissement des locaux	Temps	2 808,00	-	210,60	280,80	-	2 808,00
Amortissement du véhicule	Temps	234,00					234,00
Amort / assurance du Véhicule	Temps	234,00					234,00
Eau	Quantité	10,35		1,73	1,73		10,35
Electricité	Quantité	0,82		0,04	0,04	0,04	0,82
Carburant	Temps	0,98					0,98

Source : nous -même

La répartition des ressources entre les activités permet de connaître la part de chaque ressource consommée par les activités. Cette quantité identifiée permettra de calculer le coût des activités en le multipliant par son coût unitaire d'inducteur de ressources. Nous avons réparti toutes les ressources entre les activités et nous l'avons effectué dans un tableau que vous allez retrouver dans les annexes.

Annexe 10 : Répartition des activités entre les objets de coûts

N° ordre	Activités	Volume	Montant	Coût de l'inducteur	Processus de facturation	Processus de chimiothérapie	Processus de chirurgie	Processus de radiothérapie	Processus du traitement ciblés	Processus de management	Autres processus	Total
1	Identification et tarification	425	1 764 659	4 152	425							425
2	Consultation 1											
3	Mammographie											
4	La biopsie											
5	Analyse des prélèvements											
6	Bilan standards											
7	Echo-cardiaque											
8	Consultation 2	425	336 957	793		260	62	17			86	425
9	Approvisionnement en sang	425	2 341 632	5 510		260	62	17			86	425
10	La chimiothérapie	260	2 848 689	10 956		260						260
11	La mastectomie	62	9 381 598	151 316			62					62

12	Soins infirmiers	62	973 612	15 703			62					62
13	Consultation 3	17	795 917	46 819				17				17
14	Consultation 4	17	1 073 299	63 135				17				17
15	Scanner dosimétrie	17	3 068 326	180 490				17				17
16	La radiothérapie	17	2 338 063	137 533				17				17
17	L'hormonothérapie	19	149 218	7 854					19			19
18	La rééducation	19	410 211	21 590					19			19
19	Entretien des locaux	425	1 689 678	3 976		260	62	17			86	425
21	Maintenance	260	1 904 585	7 325						260		260
22	Gardiennage	130	1 759 550	13 535						130		130

Source : nous-même

Annexe 11 : Calcul du coût de revient des processus

						Processus de facturation	Processus de chimiothérapie	Processus de chirurgie	Processus de radiothérapie	Processus du traitement cibles	Processus de management	Autres processus	Total
N° ordre	Activités	Volume	Montant	Coût de l'inducteur									
1	Identification et tarification	425	1 764 659	4 152	1 764 659								1 764 659
2	Consultation 1												
3	Mammographie												
4	La biopsie												
5	Analyse des prélèvements												
6	Bilan standards												
7	Echo-cardiaque												
8	Consultation 2	425	336 957	793		206 138	49 156	13 478				68 184	336 957
9	Approvisionnement	425	2 341	5 510		1 432 528	341 603	93 665				473 836	2

	ment en sang		632									341
												632
10	La chimiothérapie	260	2 848 689	10 956		2 848 689						2 848 689
11	La mastectomie	62	9 381 598	151 316			9 381 598					9 381 598
12	Soins infirmiers	62	973 612	15 703			973 612					973 612
13	Consultation 3	17	795 917	46 819				795 917				795 917
14	Consultation 4	17	1 073 299	63 135				1 073 299				1 073 299
15	Scanner dosimétrie	17	3 068 326	180 490				3 068 326				3 068 326
16	La radiothérapie	17	2 338 063	137 533				2 338 063				2 338 063

												063
17	L'hormonothérapie	19	149 218	7 854					149 218			149 218
18	La rééducation	19	410 211	21 590					410 211			410 211
19	Entretien des locaux	425	1 689 678	3 976		1 033 686	246 494	67 587			341 911	1 689 678
21	Maintenance	260	1 904 585	7 325						1 904 585		1 904 585
22	Gardiennage	130	1 759 550	13 535						1 759 550		1 759 550
	Total		30 835 994		1 764 659	5 521 040	10 992 463	7 450 336	559 429	3 664 136	883 932	30 835 994
	Répartition de la facturation					1 079 556	257 433	70 586				

	Répartition du traitement ciblé					342 239	81 611	22 377				
	Répartition de management					2 241 589	534 533	146 565				
	Répartition des autres processus					540 758	128 950	35 357				
	Coût de revient des traitements					9 725 182	11 994	7 725 223				
							989				1 390	30
											601	835
											994	

Source : nous-même